



## 저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

행정학석사학위논문

조세행정심판제도의 개선에 관한 연구

2015년 2월

서울대학교 행정대학원

행정학과 행정학전공

지 성

# 조세행정심판제도의 개선에 관한 연구

지도교수 김 동 욱

이 논문을 행정학석사학위논문으로 제출함

2014년 12월

서울대학교 행정대학원

행정학과 행정학전공

지 성

지성의 석사학위논문을 인준함

2014년 12월

위 원 장 \_\_\_\_\_(인)

부 위 원 장 \_\_\_\_\_(인)

위 원 \_\_\_\_\_(인)

## 국문초록

조세행정심판의 제도적 취지는 국민의 권리구제와 행정의 자기통제에 있다. 그동안 한국의 조세심판제도의 발전과정은 국민의 권리구제 강화를 위한 절차적 또는 제도적 개선의 연속이었으며 조세심판은 조세행정 소송에 준하는 조세행정쟁송의 하나로 납세자의 권리를 구제하는 절차로서 자리매김해 왔다. 하지만 상대적으로 행정심판의 또 다른 목적인 자율적 행정통제는 소홀히 다루어져 온 측면이 있다. 제도 개선과정에서 자율적 행정통제측면을 제대로 고려하지 못한 결과, 현행 조세심판제도가 행정통제수단으로서의 역할을 수행하는데 장애를 초래하고 있다. 바람직한 조세심판제도는 국민의 권리구제와 행정의 자기통제라는 두 목적이 조화와 균형을 이루어 운영되는 제도일 것이다. 본 연구는 이러한 문제의식을 가지고 현행 조세심판제도의 문제점을 행정통제기능 측면에서 고찰하고 개선방안을 제시하였다. 현행 조세심판제도의 행정통제기능상 문제점을 행정통제과정별로 살펴보면 첫째, 통제기준의 불일치를 들 수 있다. 조세심판에서의 통제기준은 법령과 이에 대한 유권해석인데 유권 해석을 하는 기관이 기획재정부, 국세청, 조세심판원, 그리고 감사원 등으로 나누어져 있다 보니 기관 간 법령해석에도 차이가 발생하고 있다. 둘째, 현행 조세심판제도에는 심판결정의 적법성 검증기능이 없다. 조세행정통제에 있어 가장 중요하게 확보해야 할 행정책임은 법적 책임으로 과세처분뿐만 아니라 행정작용인 심판결정도 적법할 것을 요구하고 있다. 하지만 현행 제도에는 조세심판의 오류를 시정할 수 있는 기능 즉 심판결정의 적법성을 검증하는 절차가 없다. 셋째, 조세심판원 심판결정과 국세청·감사원 심사결정 간 괴리가 발생하고 있다. 동일한 행정처분

에 대해서는 평가도 동일해야 하는데 과세처분에 대한 적법성·합목적성 평가를 조세심판원, 국세청, 그리고 감사원이 각각 수행하다 보니 동일한 행정처분에 대한 평가결과가 다를 수 있는 것이다. 넷째, 행정통제의 본질적인 기능인 환류 및 학습기능이 없다. 조세심판원의 취소결정이 있는 경우 당해 과세처분에 대한 취소라는 소극적 자기시정에 거칠 뿐 유사한 행정처분에 대해서는 직권취소 등의 적극적인 자기시정이 이루어지지 않고 있다. 또한 조세심판원이 기획재정부나 국세청에서 완전히 분리되어 제3기관화됨에 따라 심판결정이 조세행정에 즉시 반영되는 것이 어렵게 되었다. 현행 조세심판제도의 이러한 문제점에 대한 개선방안으로 첫째, 신속한 권리구제보다 조세행정의 합법성·공정성 확보라는 공익성이 크다고 인정되는 사안에 대해서 제한적으로 과세관청의 불복제기권을 인정하는 방안을 제안하였다. 둘째, 세법해석기관 간 상호의견 조율을 활성화하여 행정부 내 조세법령해석의 통일성을 제고하기 위해 법령해석 정비를 위한 협의체 구성방안을 제안하였다. 셋째, 심판(심사)결정이 이루어진 경우나 새롭게 예규를 생산하는 경우 등 새로운 법령해석이 발생하는 경우 타 기관에 통보하는 제도 도입과 세법해석기관 간 정보공유 시스템을 구축하는 방안을 제시하였다. 넷째, 조세업무에 관한 상호이해 증진과 조정 제고를 위해 조세심판원과 기획재정부·국세청 간 인사교류 활성화를 제안하였다. 다만, 본 연구는 조세심판제도의 행정통제기능에 관한 선행연구와 실증자료의 제한으로 심도있는 이론적 논의보다는 실무적 측면에서 문제를 분석하고 개선방안을 제시한 한계가 있다.

**주요어 :** 조세심판, 행정심판, 행정통제, 내부통제

**학 번 :** 2000-23042

# 목 차

제1장 서론 .....	1
제1절 연구의 목적 .....	1
제2절 연구의 범위와 방법 .....	3
제2장 조세심판제도와 분석의 틀 .....	4
제1절 행정통제와 행정심판 .....	4
1. 행정책임과 행정통제 .....	4
2. 행정통제수단으로서의 행정심판 .....	7
제2절 조세심판제도 개관 .....	12
1. 조세심판제도의 의의 .....	12
2. 조세심판제도의 연혁 .....	18
3. 현행 조세심판제도 .....	19
제3절 주요선진국 조세심판제도 .....	27
1. 미국 .....	27
2. 영국 .....	28
3. 독일 .....	30
4. 일본 .....	31
5. 시사점 .....	32
제4절 조세심판제도 분석의 틀 .....	34
1. 선행연구의 검토 .....	34
2. 행정통제의 과정 .....	37
3. 분석의 틀 .....	39

<b>제3장 조세심판제도의 현황과 문제점</b>	<b>42</b>
제1절 조세심판제도 현황	42
1. 조세심판원 설립과 구성	42
2. 조세심판처리 현황	44
3. 조세심판원 심판청구제도와 행정통제	49
제2절 조세심판제도의 문제점	53
1. 통제기준의 불일치	53
2. 심판결정의 적법성 검증기능 부재	56
3. 심판결정과 심사결정의 괴리 발생	60
4. 환류 및 학습 기능 부재	60
 <b>제4장 조세심판제도 개선방안</b>	 <b>63</b>
제1절 과세관청의 불복제기권 부여	63
1. 행정통제기능 개선효과	63
2. 불복제기권의 한계와 범위	65
제2절 법령해석 정비를 위한 협의체 구성	67
제3절 정보공유 시스템 구축	68
제4절 인사교류 활성화	69
 <b>제5장 결론</b>	 <b>72</b>
 <b>참고문헌</b>	 <b>76</b>
 <b>Abstract</b>	 <b>81</b>

## 표 목차

<표 1> 조세심판과 일반행정심판의 비교 .....	16
<표 2> 이의신청 처리현황 .....	45
<표 3> 심사청구 처리현황 .....	46
<표 4> 심판청구(내국세) 처리현황 .....	47
<표 5> 감사원 심사청구(내국세) 처리현황 .....	48
<표 6> 심판청구제도와 심사청구제도의 비교 .....	51

## 그림 목차

<그림 1> 조세행정심판 절차 .....	21
<그림 2> 조세심판원 조직 .....	44



# 제1장 서론

## 제1절 연구의 목적

현대 국가에서 행정기능의 질적·양적 변화와 더불어 행정권한의 집중화가 뚜렷해지고 있다. 공무원의 재량의 범위가 확대되고 행정의 가치배분의 기능까지 수행하고 있어 행정책임이 중요시되고 있으며, 행정책임을 확보하는 수단으로써 행정통제의 필요성이 더욱 강조되고 있다. 특히 국민의 재산권을 제한하는 대표적인 침해적 행정인 조세행정의 경우 국민의 기본권을 보장하고 행정의 합법성과 합목적성을 확보하기 위한 행정통제가 요구된다.

조세행정에 대한 대표적인 행정통제로 외부통제, 그 중에서도 사법부에 의한 통제와 조세심판을 통한 내부통제를 들 수 있다. 이 두 가지 행정통제는 모두 국민의 기본권과 권익을 보호하는 데 초점이 맞추어진 사법내지 준사법적 행정통제의 성격을 지니고 있다. 내부통제수단의 하나인 행정심판이 준사법화됨에 따라 조세심판제도가 국민의 권익 구제기능에만 치우치는 경향이 심화되고 있으며, 이에 따라 행정의 자율적 통제(내부통제)라는 또 다른 기능에 문제가 나타나고 있다.

과거 한국의 조세심판제도는 과세관청과 조세심판기관의 국고주의적 부과성향, 심판기관의 독립성과 공정성에 대한 납세자의 강한 불신감 등으로 권리구제기능을 충분히 하지 못하였다는 지적이 많았다. 이에 따라 조세행정심판의 공정성과 객관성, 신뢰성 확보를 위한 제도적 개선이 지속적으로 이루어져 왔다. 납세자 의견진술권 부여, 사전열람제 실시 등 조세심판절차에 있어 준사법적 요소 도입을 위한 일련의 조치들이 이루어

어져 왔다. 또한 심판기관의 독립성과 중립성 제고를 위해 2008년 2월 기존에 재정경제부 소속으로 있던 국세심판원을 국무총리실 소속 조세심판원으로 개편하였다.

이와 같이 그간의 조세심판제도 논의의 초점은 국민의 권리구제기능 강화에 맞추어져 있었으며 이러한 과정에서 조세행정심판의 주된 기능은 행정의 자기통제가 아니라 조세행정소송에 준하는 조세행정쟁송의 하나로서 납세자의 권리를 구제하는 것이 되었다. 하지만 행정심판의 기원 자체가 행정의 자기통제를 위해 성립되고 발전된 제도임을 감안할 때 조세행정심판에 있어 행정의 자기통제적 기능은 결코 포기할 수 없는 가치이다(박정훈, 2006:1). 다시 말해 과세관청에 대하여 스스로 시정할 기회를 부여함으로써 조세행정작용의 합법성과 합목적성을 보장하는 자율적 행정통제 기능 또한 간과되어서는 안 된다. 조세심판제도가 발전되어 오는 과정에서 강화된 권리구제기능을 유지하는 동시에 그동안 간과되어 온 자기통제기능을 보완하여 양자를 조화시키는 것이 조세심판제도를 한 단계 더 발전시키는 길일 것이다.

본 연구는 이러한 문제의식을 가지고 현행 조세심판제도의 문제점을 행정통제기능 측면에서 고찰하고 개선방안을 제시함으로써 권리구제기능과 행정의 자율적 통제기능의 조화와 형평을 기하여 행정심판제도의 본래 목적과 기능에 부합하는 조세심판제도를 마련하는 데 기여하고자 한다.

## 제2절 연구의 범위와 방법

본 연구에서는 현행 한국의 조세심판제도를 분석하여 문제점을 파악하고 개선방안을 도출한다. 조세심판제도에는 행정심판절차로서 이의신청제도, 국세청 심사청구제도, 조세심판원 심판청구제도, 감사원 심사청구제도 등이 모두 포함되나, 조세심판원의 심판청구제도에 초점을 맞추었다. 또한 조세에는 내국세, 관세, 지방세 모두가 포함되지만 내국세에 대한 조세심판제도에 국한하여 검토하기로 한다.

연구의 방법은 기존 조세심판제도에 관한 국내·외 문헌 연구와 조세심판원과 국세청의 통계자료, 국세청 내부자료의 수집·분석으로 하였다. 조세심판제도와 행정통제에 관한 이론적 논의부분은 주로 문헌적 연구방법을 사용하였다. 현행 조세심판제도의 문제점을 분석하고 개선방안을 제시함에 있어서는 기존의 조세심판제도의 행정통제기능에 관한 선행연구의 제한으로 이론적인 접근방법보다는 실제로 운영되고 있는 제도운영의 실태를 조사·분석하는 실증적인 조사활동에 의한 논증 방법을 주로 사용하였다. 아울러 조세행정의 현실을 고려하고 조세행정 실무자들의 의견을 반영하고자 노력하였다.

## 제2장 조세심판제도와 분석의 틀

### 제1절 행정통제와 행정심판

#### 1. 행정책임과 행정통제

행정이 환경과의 바람직한 관계를 유지하면서 인적·물적 자원을 효율적으로 사용하여 최선의 가치인 공공성을 달성하도록 시민사회는 정부조직에 끊임없는 책임성을 요구하며, 이러한 행정책임을 확보하기 위해 내적·외적 통제장치를 마련하고 있다. 이러한 의미에서 행정에서 책임과 통제는 행정이 본래의 역할을 수행하는 데 발생할 개연성이 있는 이탈을 방지하기 위한 교정장치라고 할 수 있다(김태룡, 2012:477).

현대 행정국가에서 행정의 역할이 다양하고 복잡해지면서 행정권한의 집중화현상이 뚜렷해지고 있다. 행정이 가치배분기능까지 수행하는 등 행정기능이 질적으로 변화하고 있고, 고도의 전문화로 인해 의회가 통법기구화되어 행정재량권이 확대되었다. 이로 인해 행정권의 남용이 발생할 가능성이 높아져서 행정책임은 더욱 중요시되고 있으며, 행정책임을 확보하는 수단으로써 행정통제의 필요성은 더욱 강조되고 있다(구자용, 1990:876; 권기현, 2011:360).

행정책임이란 공무원이나 행정조직이 윤리적·기술적 또는 법적 기준에 따라 행동해야 하는 의무로서, 보다 구체적으로는 도덕적 책임(responsibility), 법적 책임(accountability), 그리고 책무적 책임(obligation) 등으로 나뉘어진다. 도덕적 책임은 공무원의 직무행위가 도

덕적 책임 규범에 위반했을 때 묻는 책임이며, 법적책임은 행위의 결과가 법적 요구도(degree of demand)에 부합되어야 하는 책임이며, 책무적 책임은 직무나 작업을 수행해야 한다는 의미에서 직무에 대한 책임이다 (김태룡, 2012:477-80).

행정통제(administrative control)는 행정조직이 지향하는 목표와 그것을 수행하기 위하여 만들어진 계획의 성취를 보장하기 위하여 하부기관이나 공무원의 활동을 계획에 따라 행하도록 조정하고, 또 권한 밖의 행위를 하지 못하도록 규제하는 것을 말한다. 행정통제의 근본목적은 국민이 바라는 행정을 실시하고, 위법·부당하고 비능률적인 행정행위를 방지하는데 있다(이해하기 쉽게 쓴 행정학용어사전, 2011).

행정책임을 확보하기 위한 수단인 행정통제에 관한 논의로 프리드리히(C. J. Friedrich)와 파이너(H. Finer)의 이론적 논쟁이 유명하다.<sup>1)</sup> 프리드리히는 행정책임을 확보하기 위한 효율적 방안으로 외부통제의 효과에 대해 회의적인 시각에서, 공무원 스스로의 도덕적·자율적 통제방식인 내재적 통제(internal control)를 주장하였다. 그에 따르면 공공정책은 그 형성과 집행이 분리될 수 없는 하나의 계속적인 과정으로서 정치와 행정은 그러한 정책의 형성과 집행에 관한 연속적인 역할을 수행한다고 보았다. 그리고 공무원은 정책집행뿐만 아니라 정책의 형성과정에서도 중요한 역할을 하면서 참여하므로 행정책임은 단순히 형성된 정책의 집행에 관한 책임에서 나아가 보다 더 포괄적인 것이 된다고 하였다. 이러한 견지에서 그는 정치기구에 대한 행정의 종속을 강조하는 전통적인 행정책임 즉 객관적 책임 내지 외부적 책임에 회의를 보이고 이를 보완하기 위한 것으로서 기능적 책임과 정치적 책임을 제시하였다. 행정책임을 타율

---

1) 이에 관해서는 H. Finer(1941), pp.344-50; C. Friedrich(1940), pp.109-24; 구자용(2011), p879; 김태룡(2012), p481의 요지 참조.

적 또는 객관적 책임으로 보기 보다는 공무원의 자율적 또는 주관적 책임의 성질로 파악하면서 책임 있는 행정을 위해서는 외부의 강요보다는 자기규율을 하는 심리상태를 갖게 하는 것이 더 필요하다고 주장하였다. 이에 반해 파이너는 공무원의 도덕심에 기초한 내재적 통제의 한계를 지적하면서 대리인의 주인인 시민이 직접 통제를 가하는 외재적 통제(external control)를 주장했다. 행정권력의 강화현상을 언급하면서 공무원이 국민에 의해 선출된 대표들의 통제를 받아야 하며 그들에게 책임을 져야 한다고 주장하였다. 그는 외부통제가 약화되면 권력의 남용이 나오게 된다고 하면서 책임의 외재성 즉 객관적 책임을 강조하였다.

한편 길버트(C. Gilbert)는 행정통제를 행정부 밖의 기관들이 행정을 통제하는 외부통제와 행정부 스스로가 내부적으로 통제하는 내부통제로 나누고 그중에서도 특히 내부적 통제를 강조하였다(Gilbert, 1959:382-3). 외부통제(external control)는 입법부, 사법부, 정당, 국민 등에 의해서 통제되는 것을 말하며 이는 주로 행정의 민주성을 확보하는 데 그 목적이 있기 때문에 민주통제라고도 부른다. 그리고 내부통제(inner control)란 행정조직 내부에서 통제하는 것을 말하며 내부통제의 주목적은 행정능률성을 확보하는 데 있다(김태룡, 2012:481). 이러한 내부통제는 행정부 내의 통제시스템을 통해 행정이 정도를 벗어나지 않도록 하는 자기통제로 행정을 담당하는 기관의 상위 기관이나 자체 감사기관을 통해 행정 오류를 최소화하는 방법으로 이를 행정부 내의 계층제를 토대로 한다는 점에서 계층적 통제(hierarchical control)의 성격을 지닌다(이영조, 2014:167).

행정에서 책임을 확보하기 위한 통제수단은 외부통제와 내부통제가 어울어지면서 다양하게 발전해 왔다. 그러나 시대에 따라 강조되는 통제는 다른데 비교적 행정이 단순했던 입법국가 시대에는 외부통제에 중점을 두었으나 행정이 전문성과 복잡성을 띠게 된 현대 행정국가 시대에는

외부통제보다 내부통제가 점차 강조되고 있다(구자영, 1990:881).

## 2. 행정통제수단으로서의 행정심판

### (1) 내부통제수단

현대 행정국가에서는 행정통제수단으로서 행정조직 내부통제의 중요성이 강조되고 있다. 내부통제수단은 일반적으로 통제의 주체에 따라 관리기관에 의한 통제, 기관 내 감찰부서에 의한 자체통제(감사), 그리고 계층제상의 상관과 정치적 집행부에 의한 통제, 최고감사기구인 감사원에 의한 통제 등으로 분류된다. 관리기관은 정부 내의 인적·물적 자원을 관리하는 기관과 정부기관들에 대한 평가를 담당하는 기관을 말하는 것으로 한국의 경우 안전행정부, 기획재정부, 국무조정실 등이 있다. 이 기관들은 평가활동이나 정부의 제한된 자원에 대한 관리 권한을 토대로 여타 정부기관들의 행태에 영향력을 행사할 수 있다. 자체감사는 감사의 주체가 감사대상기관의 내부에 속하는 경우로서 ‘자기조직을 감사하는 것’을 말하는 것으로 중앙행정기관, 지방자치단체 및 공공기관의 감사기구의 장이 그 소속기관과 그 기관에 속한 자의 모든 업무와 활동 등을 조사·점검·확인·분석·검증하고 그 결과를 처리하는 것을 말한다. 계층제상의 상관은 중·상위층의 관리직 공무원과 조직 최상층부의 정치적 집행부로 구성되는데 이들은 부하직원에 대한 평가와 징계과정상의 관여를 통해서 영향력을 행사한다(주재현, 2013:106-114; 신열, 2011:3). 마지막으로 감사원은 행정기관의 회계를 검사·감독하여 그 적정을 기하며, 소속 공무원의 직무를 감찰하여 행정 운영의 개선과 향상을 기한다(감사원법

제20조).

기존에 행정학계에서는 많이 논의되어 오지는 않았지만 행정통제수단으로 행정심판제도를 빼놓을 수 없다. 행정내부에서 사법통제가 미칠 수 없는 부당의 영역까지 자율적 통제기능을 수행해 왔음에도, 권익구제라는 사법부 보완작용으로의 기능에 치중하여 법학에서 행정쟁송의 한 부분으로 연구되어 온 경향이 있었다(김무철, 2002:2). 하지만 행정심판은 행정청 스스로가 처분청이 내린 결정에 대해 적법성과 타당성의 관점에서 자기통제를 하면서 권리구제를 실현하는 것으로서, 외부통제인 행정소송과는 구분되는 내부통제수단으로 엄연히 행정학의 영역이다. 행정심판은 주로 개별 공무원의 개별 결정행위에 대한 통제를 목적으로 하는 것으로 행정통제 수단들 중에서 법적 접근방법을 취하면서 가장 미시적인 접근방법에 속한다(주재현, 2013:147).

## (2) 행정심판제도의 기능

행정심판이란 행정청의 위법·부당한 처분 그 밖에 공권력의 행사·불행사 등으로 인하여 권리와 이익을 침해당한 자가 그 구제를 위하여 행정청에 시정을 요구하고 행정청에서 이를 심판하는 쟁송절차를 말한다(채우석, 2008:1). 행정심판은 행정작용인 동시에 행정상 법적 분쟁에 대한 심판작용(준사법적 판단작용)이라는 이중적 성격을 가지고 있다(황해봉, 2007:28). 행정심판의 기능에 대한 논의는 나라마다 상이한데 독일, 미국, 그리고 한국에서의 논의를 살펴보기로 한다.

먼저, 독일에서는 무티우스(v. Mutius)가 제시한 행정심판기능이 일반적으로 통용되고 있는데 행정심판의 기능으로 권리보호기능, 자기통제



기능 그리고 법원의 부담 경감기능을 들고 있다. 행정심판은 행정행위의 적법성뿐만 아니라 합목적성을 행정에 의하여 검토할 가능성을 열어 놓음으로써 국민의 권리를 보호하는 기능을 수행한다. 그리고 처분청과 행정심판기관인 직권 상급청이 행정심판에서 행정결정의 사실적·법률적 기초사항을 검토할 기회와 잘못된 것과 합목적이지 못한 것을 고칠 기회를 가짐으로써 행정작용의 통일성과 법적안정성에 기여한다는 의미에서 자기통제기능을 수행한다. 마지막으로 법원의 부담 경감기능은 행정심판의 결과가 긍정적으로 나오는 경우는 말 할 것도 없이 부정적으로 나오더라도 행정심판제기관자는 행정심판기관의 통제를 통하여 특히 행정심판재결서의 재결원인을 통하여 승소의 가능성이 낮은 경우에는 소송제기를 하지 않을 것이므로 행정심판이 여과기능을 가진다는 의미이다(황해봉, 2007:31-2).

미국에서는 일반적으로 행정심판제도의 기능으로 행정의 예견가능성, 효율성, 합법성 세 가지를 들고 있다. 행정심판을 통해 최초의 행정결정에서 발생할 수도 있는 잘못을 바로잡음으로써 행정의 정확성과 일관성을 유지시켜 행정의 예견가능성을 도모할 수 있다. 또한, 행정청이 부정확하고 일관되지 않은 결정들을 내릴 때에 행정청의 사기저하 비용이 발생하는 데, 행정심판제도가 이를 감소시킴으로 행정의 효율성을 보장한다. 마지막으로 행정청이 행하는 행정절차가 공정하다고 평가할 때 합법성이 있다고 할 수 있는데 한번 내려진 행정청 결정의 합법성이 의심될 때 이를 행정심판제도를 통해 한 번 더 심사함으로써 행정청의 행위는 더욱 합법성을 얻게 된다(Dolbey, 1994:651-2; 최종구, 2008:23).

한국에서는 일반적으로 행정심판의 존재근거로 (a) 간이·신속한 구제, (b) 법원의 부담경감, (c) 행정청의 전문지식의 활용, (d) 자율적 행정통제를 들고 있다. 행정소송에 비해 간편한 절차인 행정심판을 통해

시간과 비용을 절약할 수 있으므로 간이·신속한 구제가 이루어지며, 인용재결에 의해 행정소송의 사건수가 감소하는 것은 물론 기각재결의 경우에도 사실적·법률적 쟁점들이 많이 정리되기 때문에 법원의 부담이 경감된다. 또한 전문성과 기술성이 요구되는 행정처분에 있어서 행정기관의 전문성을 활용할 수 있으며, 대량적·반복적으로 행하여지는 행정처분의 경우 행정심판에 의해 행정의 통일성을 확보할 수 있는 것이다(박정훈, 2004:245; 2001헌바40 결정).

### (3) 한국 행정심판제도의 성격

행정심판은 행정작용인 동시에 행정상 법적 분쟁에 대한 심판작용(준사법적 판단작용)이라는 이중적 성격을 가지고 있다. 이들 두 가지 성격이 어떠한 형태로 행정심판제도에 구체화되는가 하는 것은 나라마다 다르며 어떤 성격에 중점을 두는지에 따라 행정심판의 구체적인 절차 등에 영향을 미치고 있다. 행정심판의 판단작용으로서의 성격 즉 권리구제 수단으로서의 성격이 강조되는 경우에는 행정기관의 독립성·중립성이 강하게 보장되고 그 심리절차에는 사법절차가 광범위하게 적용된다. 이에 반하여 행정작용으로서의 성격 즉 행정통제수단으로서의 성격이 강조되는 경우에는 당해 행정청 또는 그의 직근 상급청이 행정심판기관이 되는 예가 많고 약식절차가 많이 적용된다(황해봉, 2007:28).

한국의 경우 헌법 제107조 제3항에서 “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다. 행정심판의 절차는 법률로 정하며, 사법절차가 준용되어야 한다.”라고 규정하고 있어 행정심판의 준사법적 판단작용의 성격 즉 권리구제기능을 강조하고 있다. 이러한 헌법의 취지에 따라 심판기관과

재결기관의 분리, 행정심판위원회 구성에 있어 민간위원 과반수 구성 등을 포함한 위원회 심리절차의 공정성 도모, 구술심리의 확대 등 제도의 개선을 통해 권리구제기능이 강화되었다(황해봉, 2007:29). 이렇게 헌법이 행정심판의 준사법화를 요구하고 있는 이유는 행정심판제도는 그 역사적 기원 자체가 행정청의 자율적 통제와 그 일환으로 이루어진 행정청의 내재적인 심판권능에 있기 때문에 행정심판의 심판위원은 행정부에 예속되어 있으며, 이로 인해 심판의 공정성과 독립성이 침해될 소지가 크고 해당 행정심판 분야에 대한 전문성을 강조하다 보니 법적 소양이 부족한 심판위원이 심판을 할 수 있는 문제를 내포하고 있어 권리구제기능이 제약될 수 있기 때문이다.

이렇듯 한국에 있어 행정심판제도는 국민의 권리구제를 주된 목적으로 한다는 점에서 다른 행정통제수단과 구별되는 특징을 가지고 있다. 행정처분에는 일방성과 권력성이 담겨져 있어 자칫 권력남용으로 귀결될 위험을 지니고 있기 때문에 이러한 권력남용을 통제하고 국민의 권익을 보호하는 제도로서 의미가 있는 것이다(주재현, 2013:148).

그러나 권력분립의 헌법구조 하에서 행정소송에 의한 타자통제보다 행정심판에 의한 자기통제가 더욱 중요하다는 점과 법치행정은 일차적으로 행정부에 의해 실현되어야 한다는 점, 그리고 어디까지나 행정소송이 제1차적 권리구제수단이라는 점 등에 비추어 볼 때 행정심판에 있어 행정의 자기통제(내부통제) 기능은 결코 포기할 수 없는 가치이다(박정훈, 2006:2).

## 제2절 조세심판제도 개관

### 1. 조세심판제도의 의의

#### (1) 조세행정통제와 법적 접근방법

로젠브룸(David H. Rosenbloom)은 행정의 개념에 관한 주요 접근방법을 관리적, 정치적, 법적 접근방법으로 분류하고 있다. 즉 행정을 본질적으로 관리행위라고 보는 관리적 접근방법, 행정의 정치적 속성을 강조하는 정치적 접근방법, 그리고 행정의 헌법적 구속성과 법적 절차를 중시하는 법적 접근방법으로 나누고 있다(Rosenbloom, 1989). 이러한 접근방법은 권력분립의 원리와 깊은 관련이 있는데 관리적 접근방법은 법률의 효율적 집행을 중요역할로 하는 행정부와 긴밀히 관련되며, 정치적 접근방법은 국민의 대표성, 반응성 그리고 책무성을 강조하는 입법부와 긴밀히 관련되고, 법적 접근방법은 개인의 권리, 반대변론절차, 그리고 형평에 관심을 갖고 사법부와 긴밀히 관련된다(오석홍 외, 2000:53-5).

한국의 경우 해방 후 행정학이 소개되는 초기에는 주로 법적 접근방법이, 1960년에 이후에는 효율성 추구의 관리적 접근방법이, 그리고 1980년대 이후에는 국민의 대표성, 반응성 그리고 책무성을 내용으로 하는 정치적 접근방법이 강조되었는데 이제는 헌법의 가치와 국민의 기본권보장을 강조하는 것을 내용으로 하는 새로운 법적 접근방법이 필요하다는 주장이 제기되고 있다. 종래처럼 통치수단으로서의 형식적인 법의 구속이 아니라 민주주의 핵심내용인 국민의 기본권 보장을 통한 행정부의 권력남용 견제가 그 중심과제가 되어야 한다는 것이다(오석홍 외,

2000:55).

이러한 법적 접근방법은 일방성과 권력성을 속성으로 하는 조세행정에서 의미가 크다고 할 수 있다. 조세는 국가 또는 지방자치단체가 재정 수요의 조달을 위하여 국민으로부터 반대급부 없이 징수하는 경제적 부담이다. 따라서 조세의 부과·징수는 가장 대표적인 침해적 행정으로서 국민의 기본권, 특히 재산권을 제한하는 것을 그 본질로 한다. 이렇듯 조세행정은 국민의 재산권에 제약을 가하는 권력성을 속성으로 하는 행정으로 국민의 기본권을 침해할 소지가 다분하므로 법률에 근거하여서만 과세처분을 하도록 엄격히 제한하고 있다.<sup>2)</sup>

조세행정에서 조세법률주의<sup>3)</sup>가 최상위 원칙인 만큼 조세행정에 대한 통제도 행정의 적법성을 확보하는 데 중점을 두고 이루어지고 있다. 내부통제로는 국세청 감사관실에 의한 자체 감사와 감사원에 의한 감사가 중요한 역할을 하고 있다. 위법·부당한 행정처분에 대해서는 직권시정조치 등을 통해 바로잡는 한편, 담당 공무원에 대해서는 징계처분을 하고 있다. 외부통제로는 법원에 의한 통제가 중요한 역할을 하고 있는데 법원이 사법적 심사를 통해 그릇된 행정작용을 시정하고 국민이 입은 피해를 구제하며 잘못을 저지른 공무원을 처벌함으로써 행정통제가 이루어지고 있다(오석홍, 2011:843).

하지만 법원에 의한 사법적 통제는 원칙적으로 사후적·소극적인 것으로 법원은 다툼의 당사자들이 제기하는 문제에 대해서만 결정할 수 있으며 심사할 문제를 스스로 선택할 수 없는 것이 원칙이므로(오석홍,

---

2) 헌법 제38조에서 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.”고 규정하고, 또한 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”고 규정하여 조세법률주의를 헌법상의 기본원리로 선언하고 있다.

3) 조세법률주의는 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 요구받지 않는다는 원칙이다.

2011:843), 사법부는 구체적인 소송을 통해 개별적, 사후적으로 행정책임  
을 추구할 수밖에 없다(김태룡, 2012:484). 또한 사법적 통제는 시간과  
비용이 많이 소요되는 단점도 있다. 이러한 한계로 행정통제수단으로서  
또는 국민의 권리구제수단으로서 행정심판의 중요성은 커지고 있다.

## (2) 국세기본법에 의한 특별행정심판

조세심판은 행정심판법에 근거를 두고 있는 일반행정심판과는 달리  
국세기본법에 의한 불복절차로서 특별행정심판이다. 현대 행정의 복잡성  
과 다양성으로 행정심판에 있어서도 전문성과 특수성을 살려야 할 필요  
가 있는 분야에 대한 행정심판은 행정심판법에 의한 일반적인 행정심판  
절차 아닌 당해 분야의 전문성과 특수성에 맞는 행정심판제도를 채택하  
고 있는데 이를 특별행정심판이라고 하며, 다른 법률에서 행정심판에 관  
한 특례규정을 정하는 경우 당해 특별행정심판이 우선 적용된다(행정심  
판법 제3조).

조세심판과 일반행정심판은 그 법적 성질이 위법행위만 판단하는 행  
정소송과는 달리 행정기관의 위법행위뿐만 아니라 부당한 행위까지 판단  
하는 행정심판이라는 점과 재결기관의 성격이 당해 행정처분을 한 기관  
이 아니라 제3자적 기관이라 점, 그리고 심리방식에서 대심주의와 서면  
심리주의 채택하고 있다는 점 등에서 공통점을 많이 가지고 있다(박종  
호, 2008:98-9). 그러나 조세심판은 행정소송의 제기에 앞서 반드시 거쳐  
야 하는 필요적 전심절차인데 반해, 일반행정심판은 임의적 전심절차로  
청구인의 선택에 따라 행정심판을 제기할 수도 있고 바로 행정소송을 제  
기할 수 있다.

조세심판은 조세행정의 전문성과 특수성으로 인해 행정심판법이 아닌 국세기본법에 근거를 두고 있기는 하지만 국세기본법에서 규정하지 아니한 사항에 관하여는 행정심판법이 정하는 바에 따라야 하며 기본적으로 그 성격이 행정심판임에는 변함이 없다. 따라서 조세심판의 제도적 목적 또한 행정의 자기통제와 납세자의 권리구제에 있다. 조세심판과 행정심판을 비교하면 다음 <표 1>과 같다.

<표 1> 조세심판과 일반행정심판의 비교

구분	조세심판	일반행정심판
근거법	국세기본법	행정심판법
제도의 본질	행정의 자기통제와 권리구제	행정의 자기통제와 권리구제
당사자	청구인, 처분청(원처분청)	청구인, 피청구인(원처분청)
심판기관	제3자적 기관인 조세심판원	제3자적 기관인 행정심판위원회
심리방식	대심주의, 서면심리주의 원칙 (구술주의 보장), 직권심리 원칙, 비공개심리주의, 불고 불리·불이익변경금지원칙	대심주의, 서면심리·구술주의 병행, 비공개심리주의, 불고 불리·불이익변경금지원칙
자유심증주의	채택	불채택
사정재결제도	불채택	채택
재심제도	불채택	불채택
심급	선택적 2심제	단심제
심판관 신분보장 등	신분보장(임기 3년), 제척·회피·기피제도 도입	신분보장(임기 2년 또는 3년), 제척·회피·기피제도 도입
심판대상	위법·부당한 행위	위법·부당한 행위
행정심판전치주의	필요적 전치주의	임의적 전치주의
재결청	조세심판원장	<ul style="list-style-type: none"> <li>•국무총리행정심판위원회 (중앙행정기관장 및 시·도 지사의 처분)</li> <li>•시·도지사(시장·군수·구청 장의 처분)</li> </ul>
심의·의결기관	조세심판관(합동)회의	<ul style="list-style-type: none"> <li>•국무총리행정심판위원회</li> <li>•각 시·도행정심판위원회</li> </ul>
재결효력	처분청을 기속 직접처분제도 규정 없음	처분청을 기속 직접처분제도 채택

출처 : 박종호(2007), pp.99-100를 재구성



### (3) 필요적 조세행정심판 전치주의

조세행정을 규율하는 법령은 극히 기술적이고 복잡하여 이를 정확하게 이해하기 위하여서는 전문적인 지식을 필요로 하며, 또한 조세행정은 대량적, 주기적으로 반복하여 성립된다는 점 등에서 다른 행정과 구별되는 특수성이 있다(소순무, 2012:144). 이런 연유로 한국의 조세행정심판은 임의적 행정심판 전치주의를 채택하고 있는 일반행정심판과는 달리 필요적 행정심판 전치주의를 유지하고 있다.<sup>4)</sup> 따라서 국세처분에 대해 조세행정소송을 제기하기 위해서는 먼저 행정기관에 의한 조세심판절차를 거쳐야 한다(국세기본법 제56조). 대부분의 다른 나라에서도 과세관청에 자율적인 통제기능을 부여하고 사법부의 부담을 덜어주기 위해 필요적 조세행정심판 전치주의를 택하고 있다.

일반행정심판의 경우 1994년 행정소송법 개정으로 행정심판전치주의가 폐지되었는데 일반행정심판에서는 권리구제적 요소가 행정의 자기통제 요소보다 강하게 작용하고 있다고 볼 수 있다. 자기통제적 기능을 전면에 내세운다면 가능한 많은 사건들이 행정소송 제기 이전에 먼저 행정심판을 거치도록 하여야 하므로 필요적 전치주의를 채택하여야 하는 데 반해, 먼저 행정심판을 청구할 것인지 아니면 바로 행정소송을 제기할 것인지를 국민이 선택한다는 것은 행정심판이 행정소송과 선택적 관계에 있는 권리구제수단임을 의미하기 때문이다(박정훈, 2006:3).

이에 반해 조세심판의 경우는 필요적 조세심판 전치주의를 유지하고 있는데 이는 조세심판에서는 여전히 행정의 자기통제 요소가 중요하게 작용하고 있다는 것을 의미한다고 볼 수 있다. 이는 행정심판전치주의를

---

4) 지방세의 경우에는 임의적 행정심판전치절차로 변경되었다(지방세기본법 제117조).

취하고 있는 독일, 영국, 프랑스, 일본의 행정심판이 주로 자기통제적 기능을 수행하고 있는 것과 무관하지 않다(박정훈, 2006:3).

## 2. 조세심판제도의 연혁

한국의 조세심판제도는 1951년 (구)소원법의 규정에 의한 소원과 각종 세법에 의한 심사청구 또는 소원제도가 혼재되어 시행되어 오다가 1961년 (구)국세심사청구법이 제정되면서 내국세에 관한 불복절차가 통일되었다. (구)국세심사청구법의 제정에 의해 국세의 경우 처분청에 대한 재조사청구, 지방국세청장에 대한 심사청구, 그리고 국세청장에 대한 재심사청구 등 3단계의 조세행정심판 절차가 마련되었고, 동 절차를 거쳐야만 행정소송이 가능하였다. 그러나 동 절차는 모두 과세관청 자신이 행정심판기관이 된다는 문제와 더불어 납세자의 입장에서는 조세행정심판의 3심제와 행정소송(고등법원, 대법원) 2심제를 포함하여 모두 5심제를 거쳐야 하는 불편을 감수하여야 하였다. 이러한 문제를 해결하기 위하여 1974년 제정된 「국세기본법」에서 국세의 행정불복절차에 관하여 과세관청인 국세청과는 별도의 조직인 국세심판소를 창설(1975년 4월)하여 재무부장관 소속하에서 심판청구업무를 관할하게 하였고, 전심절차로 심사청구와 심판청구의 원칙적 2심제를 채택하였다. 그리고 심사청구 전이의신청은 납세자의 선택에 따르도록 하였다. 이후 1999년 「국세기본법」 개정에서 국세심판소의 명칭을 국세심판원으로 바꾸고, 납세자가 전심절차로 심사청구와 심판청구 중 하나를 선택하도록 함으로써 원칙적 단심제가 되었다. 조세행정심판이 단심제로 바뀐 이유는 1998년부터 행정소송이 종래의 2심제에서 3심제로 바뀌었기 때문이다. 원래 1999년 당

시에 정부조직의 구조조정의 일환으로 조세불복 중 행정심급의 단축문제를 둘러싸고 국세심판청구와 국세심사청구를 모두 존속시킬 것인지 아니면 그 중 어느 것을 폐지할 것인지에 대하여 논란이 많았으나, 결국 양 제도를 존치시키되 납세자가 심사청구 또는 심판청구 중 하나의 절차를 선택하도록 하는 개편안이 채택되었다(김범준, 2009:163-4).

2008년 「국세기본법」의 개정으로 국세심판원은 국무총리 소속으로 소관업무가 이전되었고, 명칭을 조세심판원으로 개칭하여 현재에 이르고 있다. 또한 동법 개정에 의해 조세심판원이 국세와 더불어 지방세에 대한 심판업무를 수행하도록 하여 국세와 지방세에 대한 최종적인 행정심판이 일원화되었다(정지선·최천규, 2012:201-2).

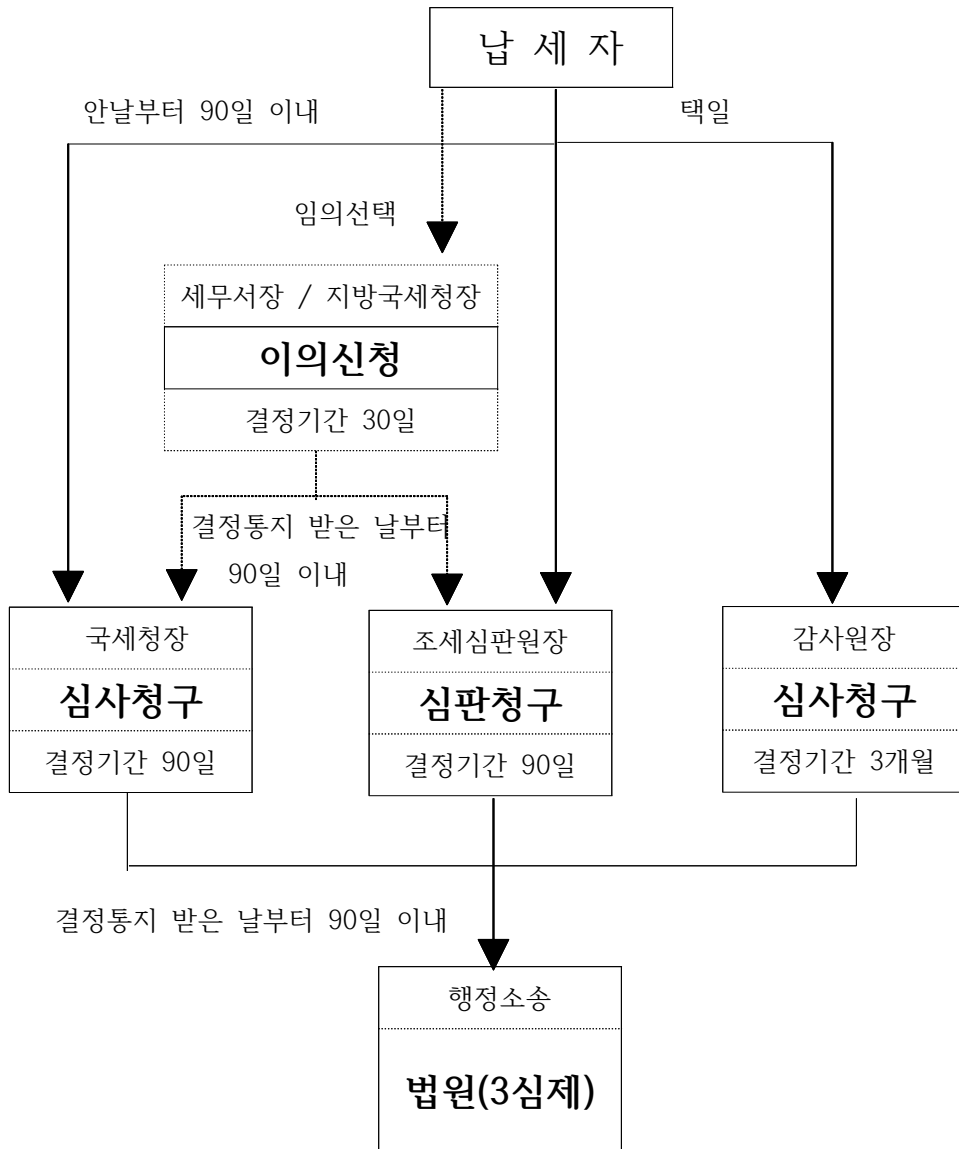
그 밖에 납세자는 감사원법 제43조 이하의 규정에 따라 감사원에 심사청구하는 방법을 택할 수도 있다. 감사원 심사청구는 국세 또는 지방세에 대한 심사청구 또는 심판청구에 준하는 법적 지위를 갖는데, 감사원 심사청구를 거치면 심사청구 또는 심판청구를 거친 것으로 보고 있다(국세기본법 제56조; 지방세법 제80조).

### 3. 현행 조세심판제도

조세심판절차는 전문성·기술성과 대량성·반복성이라는 조세법률관계의 특성상 일반행정심판절차와는 달리 국세기본법의 특별규정에 의하여 규정되어 그 구조가 독자성을 띠고 있다. 현행 조세심판절차는 국세기본법에 의한 심사청구 또는 심판청구, 그리고 감사원법에 의한 심사청구로 이원화되어 있다. 그리고 납세자의 임의적 선택에 의하여 심사청구 또는 심판청구에 앞서 이의신청을 제기할 수 있다.

납세자의 권리구제는 궁극적으로는 조세행정소송을 통하여 이루어진다고 할 수 있으나 절차의 신속성과 간이성을 장점으로 하고 있는 조세심판제도가 납세자 권리구제를 효율적으로 수행하고 있어 그 중요성이 커지고 있다. 종래의 조세심판절차는 조세행정소송을 제기하기 위한 형식적인 절차에 불과한 측면이 강하였으나 납세자의 권리의식이 확대되고 조세심판의 인용률(認容率)이 증가하고 있어 그 기능이 확대되고 있다(소순무, 2012:144). 현행 조세심판절차는 다음 <그림 1>과 같다.

<그림 1> 조세심판절차



출처: 국세청, 국세심사사무처리규정(2014)을 재구성

## (1) 이의신청

이의신청은 국세기본법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자가 해당 처분을 하였거나 하였어야 할 세무서장 또는 지방국세청장에게 그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구하는 절차이다. 이의신청은 임의적 절차로서 이의신청 없이도 심사청구 또는 심판청구를 할 수 있다(국세기본법 제55조). 다만, 국세에 관한 처분이 국세청장이 조사·결정 또는 처리하거나 하였어야 할 것인 경우에는 이의신청을 할 수 없다.<sup>5)</sup> 이의신청은 처분의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 한다.

이의신청을 받은 세무서장과 지방국세청장은 국세심사위원회의 심의를 거쳐 이에 대한 결정을 하는 데 국세심사위원회는 심의기관이고 세무서장 또는 지방국세청장이 재결기관이다. 각 세무서에 두는 국세심사위원회는 세무서장이 위원장이 되고 15인 이내의 위원으로 구성되며 매 회의마다 위원 6인이 참여한다. 각 지방국세청에 두는 국세심사위원회는 지방국세청장이 위원장이 되고 22인 이내의 위원으로 구성되며 회의마다 위원 8인이 참여한다. 세무서 국세심사위원회 위원은 소속 공무원 중에서 임명하는 4명 이내의 사람(내부위원)과 법률 또는 회계에 관한 학식과 경험이 풍부한 사람 중에서 위촉하는 10명 이내의 사람(민간위원)이며, 지방국세청 국세심사위원회의 경우 내부위원 6명 이내 사람과 민간

---

5) 이의신청이 배제되는 국세청장이 조사·결정 또는 처리하거나 하였어야 할 경우는 ① 국세청장의 과세표준 조사·결정에 따른 처분, ② 국세청의 감사결과로서의 지정지시에 따른 처분, ③ 국세청의 세무사찰 결과에 따른 처분, ④ 기타 국세청장의 특별한 지시에 따른 처분, ⑤ 세법에 따라 국세청장이 하여야 할 처분이다(국세기본법 시행령 제44조의2).

위원 15명 이내의 사람으로 하도록 규정되어 있다. 민간위원의 임기는 2년이다(국세기본법 제66조; 국세기본법 시행령 제52조, 제53조).

이의신청에 대한 심리는 서면심리를 원칙으로 하고, 신청인의 신청에 의하여 관계서류를 열람할 수 있으며 국세심사위원회에서 의견을 진술할 수 있다(국세기본법 제58조). 국세기본법은 행정심판법 제29조(직권심리)의 규정을 심사청구와 심판청구에만 준용하고 있으나 이의신청도 행정심판이므로 당사자의 주장하지 아니한 사실에 대해서도 직권심리가 가능하다 할 것이다(정해빈, 2011:36). 이의신청에 대한 결정에 불복을 하는 경우 90일 내에 심사청구 또는 심판청구를 하여야 한다.

## (2) 심사청구

심사청구는 국세기본법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 자가 국세청장에게 그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구하는 절차이다. 국세청장의 심사결정은 조세심판원장의 심판결정과 마찬가지로 행정심의 최종심급의 지위를 가지고 있다.

심사청구는 처분을 한 세무서장 또는 지방국세청장을 거쳐 국세청장에게 하는데 이의신청을 거치지 아니하고 바로 심사청구를 할 수도 있다. 심사청구는 소송을 제기하기 위한 필요적 전심절차로서 처분의 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 하며 이의신청을 한 경우에는 이에 대한 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 한다(국세기본법 제61조).

국세심사위원회는 필요적 심의기관이므로 국세청장은 국세심사위원회

의의 심의를 거쳐 심사청구에 대한 결정을 한다. 국세청에 두는 국세심사위원회는 위원장과 31인 이내의 위원으로 구성되며 매 회의마다 위원 10인이 참여한다. 위원은 소속 공무원 중에서 임명하는 10명 이내의 사람과 법률 또는 회계에 관한 학식과 경험이 풍부한 자 중에서 위촉하는 20명 이내의 사람으로 하며 민간위원의 임기는 2년이다(국세기본법 제64조; 국세기본법 시행령 제53조).

### (3) 심판청구

심판청구는 국세기본법 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자가 조세심판원장에게 그 처분의 취소 또는 변경이나 필요한 처분을 청구할 수 있는 절차를 말한다. 심판청구의 경우 이의신청이나 심사청구에 비해 공정성과 객관성을 도모하기 위한 제도적 장치가 보다 잘 마련되어 있다. 과세관청과는 완전히 별개 조직인 제3자적 성격을 가진 조세심판원을 재결기관으로 하고 있고 조세심판관의 신분보장에 대한 명문규정을 두고 있다.<sup>6)</sup>

심판청구는 소송을 제기하기 위한 필요적 전심절차로서 처분의 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 하며 이의신청을 한 경우에는 이에 대한 결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 제기하여야 한다. 조세심판관회의는 비공개로 진행되며 서면심리가 원칙이나 당사자의 신청으로 조세심판관회의에서 의견을 진술할 수 있다(국세기본법 제58조, 제68조).

---

6) 조세심판관은 금고이상의 형을 선고받은 경우나 장기의 심신쇠약으로 직무를 수행할 수 없게 된 경우를 제외하고는 그 의사에 반하여 면직되지 아니한다(국세기본법 제67조).



조세심판원장은 심판청구를 받으면 이에 관한 조사와 심리(審理)를 담당할 주심조세심판관 1명과 배석조세심판관 2명 이상을 지정하여 조세심판관회의를 구성하게 한다. 조세심판관회의는 주심조세심판관이 그 의장이 되며 의장은 그 심판사건에 관한 사무를 총괄한다. 다만, 주심조세심판관이 부득이한 사유로 그 직무를 수행할 수 없는 때에는 조세심판원장이 배석조세심판관 중에서 그 직무를 대행할 자를 지정하도록 하고 있다. 조세심판관회의가 종전에 조세심판원에서 한 세법의 해석·적용을 변경하는 의결을 하거나 그 밖에 대통령령으로 정하는 사유에 해당하는 때에는 조세심판관합동회의가 심리를 거쳐 결정하게 된다.<sup>7)</sup> 조세심판관에 대하여는 법관과 동일한 내용의 제척·회피 및 기피에 관한 규정을 두고 있다. 조세심판관은 심판청구에 관한 조사와 심리를 위해 필요한 때에는 직권 또는 심판청구인의 신청에 의하여 질문검사권<sup>8)</sup>을 행사할 수 있다(국세기본법 제72조, 제73조).

조세심판결정은 조세심판원장이 조세심판관회의의 의결에 의하여 하도록 하고 있다. 조세심판관회의의 의결은 출석 조세심판관 과반수의 찬성으로 이루어진다(국세기본법 제72조). 조세심판관회의는 의결기관에 해당하는 반면, 심사청구에 대한 심의기관인 국세심사위원회는 국세청장의 심사결정에 대하여 구속력을 가지지 못하는 필요적 자문기관이라는 점에서 차이가 있다고 할 수 있겠으나(신봉일, 2009:69), 국세심사위원회의

---

7) 조세심판관합동회의에서 종전의 심판결정례를 변경하여야 할 사건 이외에 결정하여야 할 사건은 ① 조세심판관회의 간에 결정의 일관성을 유지하기 위하여 조세심판원장이 조세심판관합동회의에서 심리·결정하는 것이 필요하다고 인정하는 경우, ② 해당 심판청구사건에 대한 결정이 국세행정에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되어 조세심판원장이 조세심판관합동회의에서 심리·결정하는 것이 필요하다고 인정되는 경우, ③ 그밖에 조세심판원장이 조세심판관합동회의에서 심리·결정하는 것이 필요하다고 인정하는 경우 등이다(국세기본법 시행령 제62조의2).

8) 질문검사권에는 심판청구인, 처분청, 관계인 또는 참고인에 대한 질문, 이들의 장부, 서류, 그 밖의 물건의 제출 요구, 검사 또는 감정기관에 대한 감정의뢰 등이 있다(국세기본법 제76조 제1항).

경우에도 실제적으로는 출석심사위원의 과반수 찬성으로 결정된다는 점에서 실질적인 차이는 없다고 할 수 있다.

#### (4) 감사원법에 의한 심사청구

감사원의 감사를 받는 자의 직무에 관한 처분, 기타행위에 관하여 이해관계가 있는 자는 감사원에 그 심사의 청구를 할 수 있다(감사원법 제43조). 따라서 감사원의 감사대상 기관인 과세관청이 행하는 조세의 부과·징수는 감사원법에 의한 심사청구의 대상이 되므로 납세자는 국세기본법에 의하지 않은 또 다른 권익의 구제절차를 갖는다. 심사청구에 대한 감사원의 결정에는 행정심판을 거친 것과 같은 효력이 부여되므로 감사원 심사청구제도는 국세기본법에 의한 심사청구 등의 절차를 갈음하는 것으로 단심급의 행정심이다. 감사원의 심사결정에 의하여 납세자는 권리구제를 받을 수 있으나 이는 감사원의 감사직무권한 행사의 기회에 간접적으로 납세자의 권리가 구제되는 것이고 본래적인 의미의 조세행정심판절차는 아니다(소순무, 2012:220).

감사원 심사청구는 위법 또는 부당한 과세처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자가 그 처분이 있는 것을 안 날로부터 90일 이내에 심사청구를 제기하여야 한다. 감사원 심사청구에 대하여 특별한 사유가 없는 한 3개월 이내에 심사결정을 하여야 하며 감사원 심사청구를 한 처분에 대해서는 다른 심사청구 또는 심판청구를 하지 못하도록 하고 있다(국세기본법 제55조).

## 제2절 주요선진국 조세심판제도

### 1. 미국

미국 조세행정쟁송제도에는 좁은 의미의 조세행정심판제도가 없고 과세처분 전의 사전구제절차로서 과세관청과 납세자 사이에 사전협의절차(confERENCE)가 있을 뿐이다. 이러한 특징은 조세행정쟁송제도의 특이한 연혁에 기인한다. 미국 연방정부는 1927년에 재무부(Treasury Department) 산하에 과세불복을 위한 내부기구로 SAC(Special Advisory Committee)를 설치하였는데 이 절차는 BAT(the Board of Tax Appeals)로 가기 위한 전치절차였다. 이 BTA가 행정심판제도 기능을 맡고 있었던 것인데 BTA가 후일 조세법원(Tax Courts)으로 변경되어 조세사건을 관장하게 되고 행정부 내에서 BTA의 기능을 대신할 기구를 신설하지 아니함으로써 협의의 조세심판제도가 존재하지 않게 된 것이다(김영조 외, 2005:1-28).

납세자는 사전협의절차 없이 바로 불복소송을 제기할 수 있으나 바로 법원에 소송을 제기하면 많은 시간과 비용이 소요되므로 사전협의절차를 선택하는 것이 보통이고 사전협의절차에서 85%에 이르는 사건이 합의에 의하여 종결된다. 사전협의절차를 담당하는 조세불복심사국(the Appeal Office)은 재무부소속이었으나 1995년 국세청소속으로 변경되었다. 과세관청에 대한 불복이 임의절차이기 때문에 미국 국세청은 불복심사국의 심사결과에 대한 공평성을 매우 중요시하고 있다. 공평성을 의심받을 경우 납세자는 과세관청에 사전협의를 신청하지 않을 것이므로 미국 국세청 조세불복심사국 자신의 존립을 위하여 구제에 적극적이라는 평가를

받는다(김영조 외, 2005:26-7).

납세자가 국세청과 합의에 도달하지 못하면 조세법원이나 일반법원에 소송을 제기할 수 있다. 조세소송은 조세사건을 전문으로 취급하는 연방 조세법원에서 주로 담당하나 일반법원인 연방지방법원과 연방정부에 대한 청구권 소송을 담당하는 연방청구법원도 조세사건을 담당하고 있다(장근호, 2011:654).

## 2. 영국

영국의 조세행정심판제도는 2009년부터 기존에 쟁송 분야별(일반, 특별, 간접세 등)로 나뉘어져 있던 여러 심판원들을 통합하여 모든 조세사건은 국세청으로부터 독립적이고 전문적인 단일 행정심판소에서 관장하고 있다(박정수, 2009:293).

기존에는 국세청으로부터 분리·독립된 준사법기관인 일반위원회(the General Commissioners of Income Tax) 또는 특별위원회(the Special Commissioners of Income Tax)에서 조세행정심판을 담당하였으며 대부분의 사건은 일반위원회에서 심사하고 특별히 법률에서 제한적으로 규정하고 있는 사건에 대해서만 특별위원회에서 심사를 하였다(김영조 외, 2005:57-60).

2007년 「행정심판소법원집행에 관한 법률」(Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007)의 시행으로 영국의 행정심판제도는 획기적으로 변화하였다. 법무부 산하의 행정심판관리위원회가 창설되어 행정심판제도 전체를 감독하게 되면서 소관 행정부서의 영향력에서 상당부분 벗어나게 되었고 법원과 동등한 정도의 신분보장이 되는 심판소 판사가 심판

을 담당하게 하는 등 독립성을 확보하게 되었다(김선욱, 2012:76).

또한 기존의 난립하여 있던 행정심판소들을 통합하여 법원의 계층적인 구조와 유사한 ‘1심 행정심판소(First-tier Tribunal)-상급행정심판소(Upper Tribunal)’의 통합된 행정심판소를 설립하였으며 당사자의 청문권을 강화하고 결정의 이유를 고지받을 수 있도록 하는 등 절차적 권리를 강화하여 이용자 편의성을 도모하고 있다(김선욱, 2012:76).

제1심 행정심판소 및 상급행정심판소의 결정에 대해 ‘법적 문제’가 있는 경우만 행정심판 불복청구가 가능하도록 하였는데 제1심 행정심판소의 결정에 대해서는 상급 행정심판소에, 상급행정심판소의 결정에 대해서는 항소법원에 불복청구를 할 수 있다(김선욱, 2012:20-37).

제1심 행정심판소는 2011년 12월 관할에 따라 현재 6개의 심판부(Chamber)로 구성되어 있는데 이중 하나가 조세 심판부(Tax Chamber)이다. 6개 심판부는 다시 세부적인 관할에 따라 하위의 분과(Section)으로 구분되어 있는데 조세 심판부는 조세(Tax) 분과와 국회의원 비용(MP Expenses) 분과로 나뉘어져 있다. 조세분과는 국세청 및 관세청(Her Majesty’s Revenue and Customs)에 의해 이루어진 결정들에 대한 행정심판청구를 심사하는 분과이며 영국의 국회의원이 소비하는 비용에 대한 분쟁에 대해서는 국회의원 비용분과에서 심사한다.

상급 행정심판소는 제1심 행정심판소에 상응하여 전문적인 개별 심판부로 구성되어 있는데 2011년 12월 현재 총 4개의 심판부로 구성되어 있으며 이중 하나가 조세·공문서 심판부(The Tax and Chancery Chamber)이다(김선욱, 2012:36-7).

### 3. 독일

독일의 조세행정심판은 국세기본법 제347조의 이의제기(Einspruch)제도에 근거를 두고 있는데 납세자는 이 규정에 의거하여 과세처분에 대하여 이의신청을 할 수 있다(김유찬, 2004:54). 행정심판전치주의가 채택되어 있어 조세소송을 제기하기 위해서는 이의신청을 거쳐야 하며 단심제를 채택하고 있다(김영조 외, 2005:73).

독일에서 이러한 행정심판전치주의를 채택한 목적으로 권리보호의 허용, 행정의 자기통제 그리고 조세법원의 부담경감을 들고 있다. 즉, 이의신청의 목적은 국민의 권리보호와 동시에 과세관청의 자기반성에 의한 조세행정의 자기통제에 있으며 또한 복잡하고 기술적이며 대량·반복적으로 행하여지는 조세행정에 관하여 전문성과 기술성을 가진 과세관청이 소송 전에 신속하고 공정하게 분쟁을 해결함으로써 조세법원의 부담을 덜어 주는데 있다(김영조 외, 2005:86).

이의신청에 대한 심리·재결기관은 행정행위를 한 과세관청 즉 처분청이다. 한국과는 달리 이의신청을 심리하기 위한 위원회와 같은 자문기관이나 의결기관을 별도로 두고 있지 않으며 처분청 내에 이의신청의 심리를 전담하는 권리구제담당부서를 두고 처분청의 고유권한으로서 심리·결정한다. 외견상으로는 재결기관의 독립성이나 공정성이 보장되어 있지 않으나 실제로는 정부조직규칙에 의하여 권리구제담당부서를 과세부서로부터 독립적으로 운영하고 있어 권리구제담당부서가 상당한 독립성을 가지고 있다. 권리구제담당부서장은 전부 법과대학을 졸업하고 국가시험(한국의 사법시험)에 합격한 사람으로 충원하고 있다(김영조 외, 2005:93).

조세소송은 조세법원에서 관할하며 일반 행정사건 경우 3심제인데 반해 2심제를 채택하고 있다. 2심제를 채택한 이유는 사실문제는 행정불복 단계에서 거의 해결되고 법원에서는 주로 법률문제를 다루고 소송경제상 사건의 조기해결이 바람직하기 때문이다(이철송·김완석, 1988:92).

#### 4. 일본

일본의 조세행정심판제도는 그 처분을 한 행정청에 대한 이의신청과 국세불복심판소에 대한 심사청구의 2단계 구조로 되어 있다. 제2심으로서의 심사청구는 이의신청에 대한 결정이 있는 다음이 아니면 할 수 없는 것이 원칙이다. 납세자가 과세관청의 처분에 불복이 있는 경우에는 그 처분을 한 관청에 이의신청을 하고 처분청은 그 내용을 조사한 다음 이의신청에 대한 이의결정(異議決定)을 한다. 이의결정에 불복이 있을 때에는 그 결정처분이 내려진 날로부터 1개월 이내에 심사청구를 하고 불복심판소가 그 심사청구내용을 조사·심리하여 재결(裁決)한다. 이 재결에 대해서도 불복이 있을 때에는 법원에 소송을 제기할 수 있다(국중호, 2009:395-6).

일본의 경우도 행정심판전치주의를 채택하고 있어 행정소송을 제기하기 전에 원칙적으로 이의신청과 심사청구 2단계의 행정상 불복신청을 거쳐야 한다. 조세행정소송은 일반 사법재판소의 관할로 하여 3심제를 채택하고 있다(김영조 외, 2005:155-90).

국세불복심판소장은 국세청 장관이 내린 통달과 다른 법령해석으로 재결을 하려고 하는 경우 또는 법령해석의 중요한 선례(先例)가 된다고 인정되는 재결을 하려고 하는 경우 그 의견을 미리 국세청 장관에게 알

려야 한다(국중호, 2009:403).

국세불복심판소는 국세청소속으로 국세불복심판소장은 국세청장관이 대장대신의 승인을 얻어 임명한다(김영조 외, 2005:154). 국세불복심판소는 전국을 통괄하는 하나의 조직이나 납세자의 편의를 도모하고 안전을 능률적으로 처리하기 위하여 각 국세국 소재지에 지부를 두고 그 지부장을 수석국세심판관으로 하여 운영하고 있다. 국세심판관의 임명자격을 갖는 자는 변호사, 세리사, 공인회계사, 대학의 교수·조교수, 심판관 또는 검찰관의 경험이 있는 자로 국세에 관한 학식경험을 갖춘 자, 세무직 8급 상당 이상의 국가공무원으로 세무경력을 갖는 자 등으로 되어 있다(국중호, 2009:403-4).

국세불복심판소가 국세청의 부속기관이라는 점과 통달의 해석에 관해 국세청장관이 지시권을 가진다는 점, 심판관과 그 밖의 인사가 실제로는 대장성관계자에 의해 차지되어 있다는 점 등에서 국세불복심판소의 독립성과 중립성에 대한 문제가 지적되고 있다(김영조 외, 2005:197-8).

## 5. 시사점

먼저 미국의 경우 협의의 조세행정심판제도는 없지만 사실상 이와 유사한 사전협의절차를 둬으로써 과세관청에 의한 구체절차를 마련하고 있다. 불복심사국이 국세청 내에 존재함으로써 행정의 자율적 통제 목적에 보다 충실할 수 있으나 심사기관의 독립성·중립성 확보가 여전히 문제되고 있다. 심사기관의 독립성·중립성 확보를 위한 여러 가지 장치를 두고 있으나 사전협의절차가 임의절차라는 점에서 제도적으로 심사결정의 독립성·중립성은 어느 정도 보장된다고 볼 수 있다. 납세자가 심사기관의



독립성·중립성을 의심할 경우 사전협의절차를 거치지 않고 법원에 제소할 것이고 이런 경우 불복심사국의 존재 이유가 없어지게 되기 때문이다. 불복심사국 조직의 존립을 위해서라도 스스로 그 결정의 중립성을 지키기 위해 노력을 할 수 밖에 없는 상황인 것이다. 이처럼 미국의 경우 과세관청 내에 불복심사기관을 설치함으로써 자기시정기능에 충실한 동시에 임의적 사전협의절차제도를 채택함으로써 심사결정의 독립성과 중립성을 확보하고 있다고 할 수 있겠다. 미국의 사례는 심판기관의 제3기관화가 심판결정의 독립성과 중립성을 확보하기 위한 전제조건은 아니며 과세관청 내에 심판기구를 두더라도 조세행정심판의 임의화 등 제도적 보완으로 심판의 독립성과 행정의 자기통제기능을 모두 추구할 수 있다는 점을 시사하고 있다.

영국의 경우 과세관청과 독립된 준사법기관인 행정심판소에서 조세행정심판업무를 담당하고 있다. 조세심판의 독립성과 중립성을 강화함으로써 납세자의 권리구제 목적에 보다 충실한 제도라고 볼 수 있다. 하지만 과세관청에서 완전히 독립되다 보니 행정의 자율적 통제기능이라는 또 하나의 중요한 행정심판 목적에는 취약한 구조이다. 이러한 취약성을 과세관청에 소송제기권을 부여함으로써 보완하고 있다. 한국의 조세심판원은 국무총리실 산하기관으로 과세관청과 독립적으로 편제되어 있다는 점에서 구조적 측면에서 영국의 제도와 유사한 점이 많다. 이런 점에서 특히 영국의 제도는 한국에 시사하는 바가 크다고 하겠다.

독일과 일본의 경우 조세행정심판기구를 처분청인 과세관청 내에 둠으로써 행정심판의 본래 취지에 부합한 형태를 띠고 있으며 심판기구의 독립성과 공정성 확보 노력을 통해 납세자의 권리보호 노력을 병행하고 있다. 독일의 경우는 조세소송의 전문성과 특수성을 감안하여 조세법원을 별도로 두고 있다.

## 제3절 조세심판제도 분석의 틀

### 1. 선행연구의 검토

#### (1) 선행연구의 요약

조세심판제도에 대한 기존 선행연구들은 대부분 조세행정심판기능 중 납세자의 권리구제기능을 강화하기 위해 현행 제도의 변경 또는 수정을 주장하는 연구들이었다. 김완석(1990)은 조세심판의 복잡한 심급구조의 문제점을 지적하면서 심사청구제도의 폐지를 주장하였고, 내국세·관세·지방세에 관한 조세심판을 국무총리 소속하의 제3기관이 담당하게 함으로써 국세심판원의 독립성을 강화할 필요성이 있다고 하였다. 서희열(2004, 2005)은 국세심판청구에 대한 재결 실태와 업무량 실태 분석을 통하여 국세심판제도의 개편방안을 제시하였는데 국세심판관과 조사관의 대폭적인 증원과 국세심판관의 임기와 신분보장의 필요성을 제기하였다. 또한 국세심판원 심판청구와 지방세 2차 심사청구를 조세심판청구로 통합하여 국무총리 소속의 조세심판원으로 통합 개편하는 방안, 국세심판원을 폐지하고 사법심인 조세법원을 설치하는 방안 등을 제시하였다. 박정우·이상혁(2005)은 불복청구 건수와 업무량을 고려하여 심리를 담당하는 기구와 인력을 대폭 확충할 것과 재결기관의 독립성을 높이기 위해 위원회의 구성에 외부인사의 비율을 높일 것을 주장하였다. 또한 심판청구를 담당하는 기관으로 국무총리 소속의 조세심판원을 신설하여 국세·관세·지방세에 관한 행정심판청구를 심리할 것을 주장하였다. 한상국·박훈(2006)은 국세·관세·지방세를 모두 관장하는 조세심판원의 설치하되

재정경제부나 행정자치부가 아닌 제3기관 소속 아래에 설치할 것을 주장하였다. 이광수·정규언(2007)은 조세심판전치주의의 사법심사 시기 지연 문제해결을 위해 과세전적부심사, 이의신청, 심사청구나 심판청구 중 하나만 거친 경우에도 행정소송을 제기할 수 있게 하는 방안을 주장하였고, 전문성, 이용률 및 인용률의 문제를 들어 감사원의 심사청구제도의 폐지를 주장하였다. 조재천 외(2008)는 이의신청제도와 감사원 심사청구제도의 폐지, 심사청구와 심판청구를 통합하는 제도개선 방안을 제시하였고, 재정경제부 소속의 국세심판원을 별도의 제3기관으로 변경하여 국세·지방세·관세를 모두 관장하는 조세심판원 설치방안을 제시하였다. 김흥기·홍정화(2011)는 조세심판청구인에 대한 권리구제 확대방안으로 조세심판청구 대상을 확대하여 과세관청의 사실행위 내지 세무공무원의 행정지도 등에 의하여 권리 또는 이익의 침해를 받은 자도 심판청구를 제기할 수 있도록 하는 방안, 조세심판관회의의 의결절차를 개선하여 현재 원칙적으로 한 차례의 회의에서 의결하도록 되어 있는 것을 여러 차례의 회의를 거쳐서 의결하게 하는 방안, 소액심판제도를 개선하여 금액기준이 아닌 사건의 난이도에 따라 심판청구의 처리방법을 달리하는 방안 등을 제안하였다. 박종수(2012)는 병렬적인 조세행정심판제도 문제를 지적하면서 조세불복제도의 기능중복을 완화하는 방안으로 감사원 심사청구를 제한할 것을 주장하였다.

하지만 조세심판제도의 내부통제기능을 심도 있게 다룬 연구는 찾아보기 힘들다. 다만, 일부 연구에서 조세심판의 자율적 통제기능의 중요성을 강조하고 있다. 김영조 외(2005)는 심사청구와 심판청구의 통합 필요성을 주장하면서 행정의 자기통제 관점에서 조세심판기관을 과세관청인 국세청에 두는 방안을 제안하였다. 정지선·최천규(2012)는 국무총리실 소속하의 조세심판원은 행정의 자율적 통제기능 상실, 집행기관의 행정

책임 회피 등의 문제점을 발생시키고 있어 조세심판원을 기획재정부의 외청으로 개편하여야 한다고 주장하였다.

조세심판제도와는 달리 일반행정심판제도에 관한 연구에서는 내부통제기능을 보다 깊이 다루고 있다. 김무철(2002)은 행정통제수단으로서의 행정심판에 초점을 맞춰 행정심판은 재결의 기속력에 의해 처분청과 관계 행정청을 직접적으로 통제를 함은 물론, 집적된 재결례의 선례형성에 따라 행정처분의 기준을 제공함으로써 일반행정청에도 간접적으로 통제 역할을 수행하고 있음을 지적하였다. 또한 처분 또는 부작위의 근거가 되는 불합리한 명령 등을 개정, 폐지하도록 관계행정기관에 시정요청을 할 수 있음으로써 행정에 직접적인 통제기능을 수행하고 있다고 주장하였다. 박정훈(2004, 2006)은 행정심판이 행정의 자기통제를 위해 성립·발전된 제도임에도 불구하고 그동안 권리구제기능에만 치중하여 온 점을 지적하면서 강화된 권리구제기능을 유지하면서도 자기통제기능의 관점을 회복하여 양자를 조화시킬 필요가 있다고 주장하였다. 자기통제적 요소로는 처분의 위법만이 아니라 부당까지 심사한다는 점, 당사자가 주장하지 아니한 사실에 대하여도 심리할 수 있다는 점(직권탐지주의) 등을 들고 있으며, 행정심판이 자기통제적 기능을 수행하기 위해서는 처분청에게도 심판결정에 대해 법원에 소송할 수 있도록 원고적격을 인정할 필요가 있다고 주장하였다.

## (2) 본 연구의 접근방향

기존 연구에서는 심판기관의 독립성·중립성 부족과 심리절차의 사법절차적 요소 미흡, 조세행정쟁송절차의 불필요한 복잡성과 중복성 등 남

세자의 권리구제기능에 장애가 되는 문제점을 지적하고 그 개선방안을 제시하였다. 이러한 논의들이 반영되어 사법심과 유사한 준사법적 절차 규정 도입, 국무총리실 소속의 제3기관 성격을 지닌 조세심판원 설립 등 조세심판의 공정성과 독립성 강화를 위한 많은 개선이 이루어져왔다. 그러나 납세자의 권리구제기능 측면에만 치중하다 보니 조세심판제도의 또 다른 중요한 기능인 행정의 자기통제(내부통제) 기능은 소홀히 해 온 경향이 있었다.

행정심판은 국민의 권익보호라는 본질적 목적과 함께 행정에 대한 법적 통제라는 기능적 목적을 추구한다. 그러나 이러한 목적의 양면성은 상호 독립적으로 존재하는 별개의 관념이 아니다. 실질적 법치국가를 구성하는 요소로서 행정에 대한 법적 통제라는 기능과 수단을 통하여 국민의 권익보호가 이루어진다는 점에서 상호불가분의 관계를 형성하여 행정심판제도의 확립에 공헌하는 것을 볼 수 있다(김재호, 1997:50). 그리고 행정청의 행위에 대한 위법·부당의 가능성을 검토하고 시정할 수 있는 기회를 부여하여 행정권 존립의 민주적 정당성과 그 독자성을 확인함으로써 책임행정의 실현을 도모할 수 있게 되는 것이다(김향기, 1983:59). 이러한 관점에서 본 논문에서는 조세심판제도 성격 중에서도 행정통제수단으로서 성격에 초점을 두고 제도 분석의 틀을 설정하고자 한다.

## 2. 행정통제의 과정

행정통제는 행정책임을 확보하는 수단으로서 행정이 당초 목표대로 수행되고 있는가를 확인하고 올바르게 이루어지지 않는 경우 학습을 통해 다음의 정책결정과정에 환류(feedback)하는 기능을 말하는 것으로(권

기헌, 2011:352) 행정통제의 과정은 다음과 같다.

### (1) 통제기준의 설정

통제기준(control criteria)의 설정은 행정통제 실시를 위한 첫 단계로서 목표 이행에 대한 판단, 성과에 대한 판단, 측정 및 평가의 근거를 제공하며, 이러한 기준은 통제의 목적에 맞게 설정되어야 한다(권기헌, 2011:355).

### (2) 성과의 평가

통제과정의 두 번째 단계로서 성과를 통제기준과 비교함으로써 기준과의 편차 유무를 확인·판단하는 단계이다(권기헌, 2011:355). 관리자가 조직체의 모든 활동에 대해서 통제한다는 것은 불가능하기 때문에 성과를 평가하는 경우에는 예외의 원칙(principle of exception)에 따라 통제기준에 부합되지 않는 것 즉 예외적인 사항에 대해서 관심을 집중시킬 필요가 있다(신두범·오무근, 2010:113).

### (3) 편차의 시정

통제과정의 마지막 단계로서 평가결과 나타난 기준과의 편차를 통제기준에 적합하도록 환류 및 학습(feedback & learning)하는 단계이다. 이것은 통제의 본질적인 과정으로서 편차를 찾아 낸 다음 즉각 시정조치를 취하는 것을 의미한다(신두범·오무근, 2010:113). 환류조치를 하는 경우 통제의 목적에 적절한 시점(timing)과 적절한 수준(degree)을 유지해야 하며 공정성(equity)을 지녀야 한다(권기헌, 2011:355).

## 2. 분석의 틀

행정통제수단으로서의 조세심판이 확보해야 할 주된 행정책임은 법적 책임(accountability)이다. 이러한 법적 책임을 확보하기 위해 조세심판이라는 행정통제과정에서 요구되는 요소들을 설정하고 이를 기준으로 현행 조세심판제도를 분석하고자 한다.

### (1) 통제기준의 설정 단계

#### (가) 통제기준의 적합성

통제기준은 통제 목적에 맞게 설정되어야 한다. 조세행정 통제의 주요 목적은 과세처분의 합법성과 형평성을 유지하는 데 있으며 이를 통해 과세권력의 남용을 방지하고 국민의 기본권을 보장하게 된다. 조세법률주의에 따라 통제기준은 과세처분의 근거가 되는 법령이 되어야 할 것이며 법령이 명확하지 않을 경우 이에 대한 유권해석이 기준이 될 수 있을 것이다.

#### (나) 통제기준의 명확성

법령에 모든 경제적 사항을 규정할 수 없으므로 구체적인 사안별로 과세처분을 하기 위해 세부적인 기준이 필요하다. 이러한 세부기준은 세법해석기관의 유권해석으로 나타나게 되는 데 기획재정부·국세청 예규, 조세심판원·국세청·감사원의 심판(심사)결정례 등이 있다. 통제기준이 되는 유권해석은 평가자나 피평가자에게 명확하여야 한다.

## (2) 성과의 평가 단계

행정심판은 주로 개별 공무원의 개별 결정행위에 대한 통제를 목적으로 하는 것으로 조세행정에서의 성과는 결정행위 즉 과세처분 그 자체일 것이다. 주로 법적인 측면에서 통제기준과 비교함으로써 기준과의 편차 유무를 확인·판단한다.

### (가) 평가의 타당성

조세심판에서 행정통제를 위한 평가는 심판결정으로 나타나게 된다. 개별 과세처분(성과)과 법령 또는 유권해석 등 과세기준(통제기준)의 편차에 대한 심판결정(평가)은 타당해야 한다. 즉 심판결정의 법령해석이 적법해야 한다.

### (나) 평가의 일관성

통일한 과세처분(성과)에 대한 평가는 평가자나 평가기관에 관계없이 동일한 결과로 나타나야 한다.

## (3) 편차의 시정 단계

평가결과 즉 심판결정에서 나타난 기준과의 편차를 통제기준에 적합하도록 시정하고 동일한 잘못이 발생하지 않도록 환류 및 학습하는 과정으로 다음과 같은 요소들이 필요하다.



#### (가) 자기시정성

통제기준과 성과와의 편차를 찾아 낸 다음 즉각 시정조치를 취할 수 있는 장치가 마련되어야 한다. 행정심판은 행정에 의한 자기 잘못의 시정이라는 점에서 사법부가 관여할 수 없는 부당한 처분에 대하여도 자율적인 시정뿐만 아니라 처분청을 갈음하는 재결청의 적극적인 처분이 가능하다는 데 의미가 있는 만큼(김정순, 2012:13), 행정심판에서 자기시정성은 필수적 요소이다.

#### (나) 환류 및 학습

평가에서 발견한 잘못된 점을 행정에 반영하여 동일한 유형의 잘못이 재발을 하지 않도록 환류(feedback)하는 기능이 있어야 한다. 개별적인 편차의 시정에 거치는 것이 아니라 제도나 행정의 개선으로 연결되어야 하며 조직구성원에 대한 학습과정을 수반하여야 한다.

## 제3장 조세심판제도의 현황과 문제점

### 제1절 조세심판제도 현황

#### 1. 조세심판원 설립과 구성

기존의 재정경제부소속 국세심판원의 독립성 문제를 지적하면서 중립적이고 독립적인 지위를 가진 조세심판기구 설립 필요성이 제기되어 왔다. 기존의 국세심판원은 재정경제부소속으로서 국가 재정권확보라는 공동의식을 보유하고 있어 보다 적극적이고 독립적인 사실판단 또는 재결이 이루어지지 않았다는 비판과 국세심판원의 인사권한이 재정경제부장관에게 있어 중립성이 훼손된다는 비판 등이 제기되었으며(박재형, 1995:56-7), 그 개선방안으로 국세심판원을 국무총리산하로 독립기관화하는 방안이 제시되어왔다. 2008년 2월에 국세심판원이 국무총리 소속의 조세심판원으로 승격되어 지방세에 대한 심판청구까지 담당하는 기관으로 재출범함으로써 보다 독립적인 기구로 발전하게 되었다.

조세심판원장은 고위공무원단에 속하는 일반직 공무원 중에서, 원장이 아닌 상임조세심판관은 고위공무원단에 속하는 일반직 공무원으로서 임기제공무원 중에서 국무총리의 제청으로 대통령이 임명하고, 비상임조세심판관은 외부인사를 위촉하도록 하고 있다(국세기본법 제67조).

조세심판관은 조세·법률·회계분야에 관한 전문지식과 경험을 갖춘 사람으로서 ① 조세에 관한 사무에 4급 이상의 국가공무원·지방공무원 또는 고위공무원단에 속하는 일반직 공무원으로서 3년 이상 근무한 사람

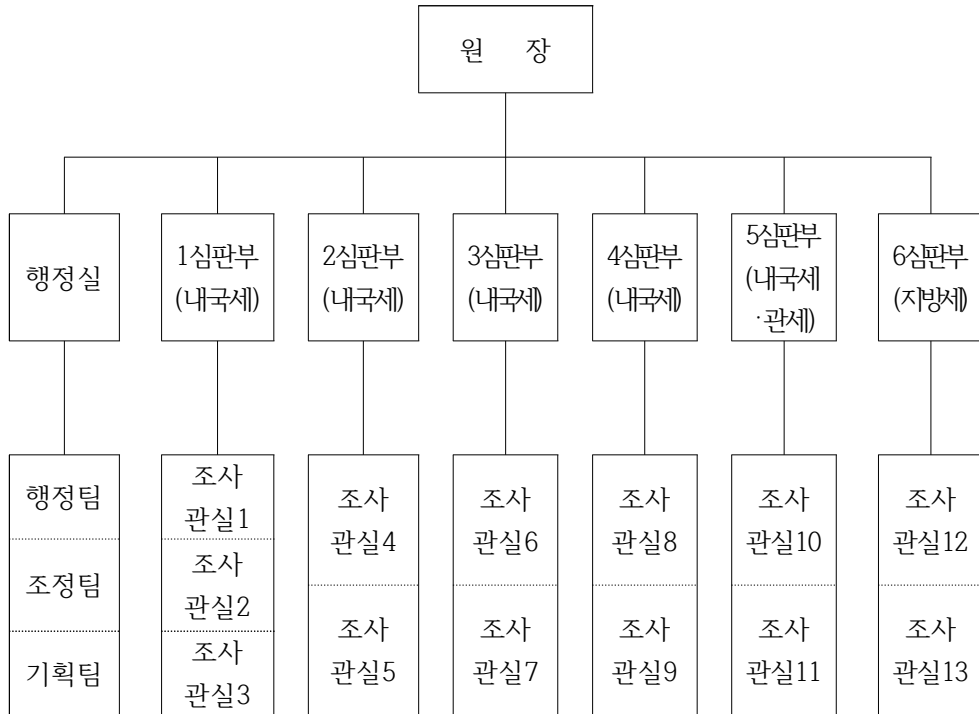
또는 5급 이상의 국가공무원·지방공무원으로서 5년 이상 근무한 사람, ② 판사·검사 또는 군법무관의 직에 5년 이상 재직한 사람, ③ 변호사·공인회계사·세무사·관세사 또는 감정평가사의 직에 6년 이상 재직한 사람, ④ 공인된 대학에서 법률학·회계학·무역학·재정학 또는 부동산 평가학의 부교수 이상의 직에 재직한 사람이어야 한다(국세기본법 제67조).

심판의 공정성과 중립성을 보장하기 위해 원장이 아닌 조세심판관은 금고 이상의 형을 선고받거나 장기(長期)의 심신쇠약으로 직무를 수행할 수 없게 된 경우가 아니면 그 의사에 반하여 면직되지 않도록 신분보장을 하고 있으며 임기는 3년으로 두 차례만 연임할 수 있다(국세기본법 제67조).

조세심판관과는 별도로 심판청구사건에 대한 조사사무를 담당하는 조사관 및 이를 보조하는 직원을 두고 있다. 심판조사관은 3급·4급 국가공무원 또는 일반직 고위공무원이나 계약직공무원으로서 ① 국세에 관한 사무에 2년 이상 근무한 사람이거나 ② 변호사·공인회계사·세무사 또는 관세사의 자격을 가진 사람이어야 한다(국세기본법 67조; 국세기본법 시행령 제55조의3). 실무상으로 심판조사관은 심판청구에 대한 조사 및 관계자료 수집, 심판관회의의 입회 및 기록, 조사보고서 작성 등의 업무를 수행하고 있다.

2014년 8월 31일 현재 조세심판원은 원장, 6심판부(내국세 4심판부, 소액 내국세 및 관세 1심판부, 지방세 1심판부), 13조사관실 및 행정실로 구성되어 있다. 행정실장은 일반사무 외에 심판청구의 접수 및 결정결과의 통지, 담당조세심판관의 지정 및 통지, 심판청구사건에 대한 심판결정의 종합조정 및 심판제도의 개선, 심판결과와 대법원의 확정판례나 조세심판원의 선결정례와의 상호 저촉여부 검토 등의 업무를 관장하고 있다(배병윤, 2012:42). 조세심판원 조직도는 <그림 2>와 같다.

<그림 2> 조세심판원의 조직



출처: 조세심판원 홈페이지(www.tt.go.kr)

## 2. 조세심판처리 현황

먼저, 2009년부터 2013년까지의 5년간 이의신청 처리현황을 보면 아래 <표 2>와 같다.

<표 2> 이의신청 처리현황

(단위: 건, %)

연도별	처리대상	처리건수				인용률 (B/A)
		계(A)	각하	기각	인용(B)	
2009년	5,132	4,676	776	2,665	1,235	26.4
2010년	5,509	5,044	663	2,912	1,469	29.1
2011년	5,444	5,029	575	3,114	1,340	26.6
2012년	5,608	5,165	593	3,363	1,209	23.4
2013년	5,092	4,686	551	3,005	1,130	24.1

출처 : 조기공개 국세통계(2014년), 국세청

최근 5년간의 연평균 이의신청 처리대상은 5,357건으로 조세심판원 심판청구 처리대상과 비슷한 수준이다. 이의신청제도는 임의적 절차이나 해당 세무서장 또는 지방국세청장이 재결기관이므로 자기시정에 대한 기대와 심사청구 또는 심판청구를 대비하여 과세관청의 입장을 파악하기 위한 목적으로 많은 납세자들이 이 제도를 선택하고 있다(조현관, 2009:67-8).

또한 이의신청 처리대상 건수는 매년 증가하는 추세를 나타내고 있다. 경제규모가 커지고 복잡해짐에 따라 국세행정관련 쟁점이 그 만큼 다양하고 복잡해질 수밖에 없고 이에 따라 국세부과처분에 대한 분쟁이 늘어난 것으로 판단된다.

5년간 평균 인용률은 25.9%으로 동일기간 동안의 조세심판원 심판청구 평균 인용률 26.9%과 비슷한 수준이다. 이는 이의신청의 경우 당해 과세처분을 한 기관이 재결기관이라는 점에서 재결기관이 제3의 기관인

조세심판원의 심판청구보다 납세자가 구제 받는 비율이 낮을 수 있다는 통념이 근거가 없음을 보여준다고 할 수 있다. 이의신청은 처분청이 자신의 처분을 재심사하는 기능을 수행함과 동시에 심리절차의 중립성과 독립성을 확보하는 제도적 장치<sup>9)</sup>를 둬으로써 납세자의 권리구제 기능 또한 제도의 취지에 맞게 수행하고 있다고 여겨진다.

한편, 2009년부터 2013년까지 5년 동안의 국세청 심사청구 처리현황을 보면 <표 3>과 같다.

<표 3> 심사청구 처리현황

(단위: 건, %)

연도별	처리대상	처리건수				인용률 (B/A)
		계(A)	각하	기각	인용(B)	
2009년	992	835	87	534	214	25.6
2010년	1,084	896	93	623	180	20.1
2011년	995	876	87	581	208	23.7
2012년	937	788	59	553	176	22.3
2013년	895	757	81	505	171	22.6

출처 : 조기공개 국세통계(2014), 국세청

최근 5년간의 연평균 처리대상 건수는 981건으로 매년 처리대상 건수가 비슷한 수준이다. 조세심판원의 심판청구 처리대상 건수가 매년 증가하는 추세에 있는 것과 대조를 이루는 점이다. 이는 납세자가 과세전적

9) 이의신청을 담당하는 부서(납세자보호담당관)와 부과처분을 하는 부서(부과과)를 조직편제상 분리·운영하고 있으며, 국세심사위원회 회의 시 과반수이상을 민간위원으로 구성하여 함으로써 심리절차의 공정성과 중립성을 꾀하고 있다.

부심사청구 또는 이의신청을 통해 과세관청의 입장과 판단기준 등을 이미 확인한 상태에서는 과세관청과는 별도의 기관인 조세심판원에 대한 심판청구가 심사청구에 비해 상대적으로 유리하다고 판단하여 심사청구보다 심판청구를 더 선호하는 경향이 있기 때문이라고 판단된다(조현관, 2009:70).

다음으로 2009년부터 2013년까지의 5년 동안 조세심판원 심판청구에 대한 처리실적을 보면 <표 4>와 같다.

<표 4> 심판청구(내국세) 처리현황

(단위: 건, %)

연도별	처리대상	취하	처리건수			인용률 (B/A)
			계(A)	기각 등	인용(B)	
2009년	5,678	117	4,156	3,132	1,024	24.6
2010년	5,486	115	3,973	3,039	934	23.5
2011년	6,589	73	5,160	3,924	1,236	24.0
2012년	6,749	64	5,000	3,680	1,320	26.4
2013년	6,720	111	4,635	3,164	1,471	31.7

출처 : 조세심판원 사이버자료실 심판청구통계; 국세청 내부자료

심판청구의 5년간 연평균 처리대상 건수는 6,244건으로 심사청구의 981건에 비해 훨씬 많아 심사청구보다는 심판청구를 선호하는 경향이 있는 것으로 나타난다. 많은 납세자가 국세청의 심사청구보다 조세심판원의 심판청구를 보다 중립적으로 평가한다고 추론할 수도 있겠으나 이의 신청에서 이미 과세관청의 입장을 파악하였으므로 다시 과세관청에 심사

청구하기보다 조세심판원에 심판청구를 하는 것이 더 유리하다고 판단하였다고 해석할 수 있을 것이다. 심판청구의 평균 인용률은 26%로 심사청구 22.9%보다 다소 높은 것으로 나타나고 있다.

마지막으로 2009년부터 2013년까지 5년 동안 감사원 심사청구 중 내국세에 관한 처리현황은 아래 <표 5>와 같다.

<표 5> 감사원 심사청구(내국세) 처리현황

(단위: 건, %)

연도별	처리대상	취하	처리실적				인용률 (B/A)
			계(A)	각하	기각	인용(B)	
2009년	118	6	74	13	48	13	17.5
2010년	172	17	79	13	40	26	32.9
2011년	269	25	107	5	88	14	13.0
2012년	368	49	130	17	61	52	40.0
2013년	369	20	124	12	100	12	9.7

출처 : 감사원, 「감사연보 2013」, p793

최근 5년간 감사원 심사청구 처리대상 건수는 연평균 259건에 불과하여 같은 기간 국세청 심사청구 처리대상 건수 981건과 조세심판원의 심판청구 처리대상 건수는 6,244건에 비해 상당히 낮은 수준이며 인용률도 매년 큰 편차를 보이고 있다. 납세자의 권리구제수단으로서의 감사원 심사청구의 역할은 크지 않다고 판단된다. 이런 연유로 행정의 효율성 측면에서 감사원 심사청구제도를 폐지해야 한다는 주장이 제기되어 왔다(한상국·박훈, 2005:140-3).



위에서 살펴본 바와 같이 동일 행정심급인 국세청 심사청구와 조세심판원의 심판청구를 심판(심사)청구건수 통계수치 기준으로 비교해 보면 납세자가 권리구제수단으로 심판청구를 선호하는 것으로 나타난다. 조세행정심판의 양대 기능 중 국민의 권리구제기능면에서는 국민들이 조세심판원의 심판청구를 국세청의 심사청구보다 더 높이 평가하고 있다고 볼 수 있다.

### 3. 조세심판원 심판청구제도와 행정통제

한국의 조세행정심판제도는 그동안 많은 변화를 겪으면서 현재의 모습에 이르게 되었다. 무엇보다도 조세행정심판의 공정성과 독립성 확보를 위한 개선이 꾸준히 이루어져 왔다. 심리과정에서 공정성을 기하기 위해 조세심판관의 신분보장, 조세심판관의 제척·회피제도, 자유심증주의, 심리절차의 대심적 심리구조 등 사법절차에 준하는 여러 가지 제도들이 마련되었다. 또한 2008년 기존 국세심판원이 국무총리 소속 조세심판원으로 개편됨에 따라 조직의 독립성 측면에서도 보다 준사법적 절차로서 면모를 갖추었다고 할 수 있을 것이다.

이렇듯 그 동안 한국 조세행정심판제도는 행정의 자기통제(내부통제) 기능보다 권리구제적 내지 준사법적 기능에 중점을 두고 변화가 이루어져 왔다. 심판기관의 중립성과 독립성을 확보하고 심리과정에 준사법적 절차를 도입함으로써 조세심판의 납세자 권리구제기능을 향상하는 방향으로 진행되어 왔다. 이러한 조세행정심판제도의 변화는 궁극적으로 행정심판의 준사법화를 의미하는 것으로 이것이 우리나라 행정심판제도의 최대의 장점이자 문제점이기도 하다. 왜냐하면 심판기관의 독립성과 자

율적 행정통제 양자는 긴장관계에 있기 때문이다. 심판기관의 독립성이 강화될수록 자율적 행정통제는 후퇴하고 그 대신 사법보완적·사법대체적 기능이 전면에 나서게 된다(박정훈, 2004:246-7). 그 동안의 제도변화를 보면 심판기관의 독립성과 행정의 자기통제 사이의 긴장관계를 제대로 고려하지 않고 심판기관의 독립성에만 치중하다 보니 행정심판의 또 다른 기능인 행정의 자기통제기능이 취약해져 온 측면이 있다. 특히 조세심판원 심판청구의 경우 이러한 문제가 두드러지게 나타나고 있다.

현행 조세행정심판제도는 동일 행정심급으로 조세심판원 심판청구, 국세청 심사청구와 감사원 심사청구 3가지 제도가 병렬적으로 존재하는 특이한 구조를 지나고 있다. 심판청구와 심사청구는 조세소송의 필요적 전심절차로 동일한 지위를 가진 조세행정심판절차이기는 하지만 행정심판의 기능측면에서 차이가 있다. 감사원 심사청구의 비중은 미미하므로 논외로 하고 조세심판원 심판청구와 국세청 심사청구를 비교해 보면, 국세청 심사청구는 납세자의 권리를 구제하는 절차이지만 동시에 감독권에 기한 처분청의 위법·부당성을 시정하는 기능도 수행하고 있다. 반면 조세심판원 심판청구는 과세관청과 완전히 분리·독립된 재결기관인 조세심판원장이 청구인인 납세자와 처분청 사이에서 제3자적 입장에서 재결하는 쟁송절차로서 처분의 위법·부당성의 시정기능보다는 납세자의 권리구제에 중점을 둔 불복절차이다(박종호, 2008:89). 조세심판원 심판청구제도와 국세청 심사청구제도를 비교하면 <표 6>과 같다.

<표 6> 심판청구제도와 심사청구제도의 비교

구분	심판청구제도	심사청구제도
청구대상	국세기본법 또는 세법에 의한 부작위	동일
청구기간	90일 이내	동일
결정기관	조세심판관(합동)회의	국세청장
당사자	청구인 및 처분청	동일
심리절차	<ul style="list-style-type: none"> <li>•비공개주의(필요시 공개)</li> <li>•질문검사권과 직권탐지주의</li> <li>•서면심리와 구술심리</li> <li>•청구인의 관계서류 열람 및 의견진술</li> <li>•불고불리의 원칙 및 불이익 변경금지의 원칙에 관한 규정 있음</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•비공개주의(필요시 공개)</li> <li>•직권탐지주의</li> <li>•서면심리와 구술심리</li> <li>•청구인의 관계서류 열람 및 의견진술</li> <li>•불고불리의 원칙 및 불이익 변경금지의 원칙에 관한 규정 없음</li> </ul>
결정기간	90일 이내	90일 이내
	조세심판관회의	국세심사위원회
성격	결정기관	심의기관
구성	주심조세심판관 1인 배석조세심판관 2인이상	위원장 : 국세청 차장 상임위원 4인, 비상임위원 6인
제척·회피·기피	규정 있음	규정 없음
신분보장	신분보장(금고이상의 형의 선고, 장기의 심신쇠약으로 직무수행 불가 외에 면직불가)	신분 미보장(국세청장이 직무수행에 지장이 있다고 인정하는 때에는 임기 중이라도 해촉 가능)
판단	자유심증으로 사실판단	규정 없음

출처 : 김영조 외(2005), p231을 재구성

국세처분은 정기적·대량적으로 이루어지고 있으며 그 성격 또한 매우 전문적이고 기술적이므로 그 어느 행정 분야보다도 행정의 통일성이 요구되고 있다. 이러한 국세행정의 통일성은 조세행정심판의 심리과정에서 위법·부당한 세법해석과 과세처분을 시정하는 행정의 자기시정 과정을 통해 달성되어진다. 이러한 행정의 자기시정 기능은 국세의 최고집행기관인 국세청장으로 하여금 그 감독권의 행사의 일환으로 이를 종합적으로 심사하도록 하는 국세청 심사청구제도에서는 가능하나 국세행정에 대한 감독권이 없는 조세심판원의 심판청구제도에서는 현실적으로 구현되기 어렵다. 조세심판기관을 과세관청과 완전 별개인 제3의 기관으로 운영함에 따라 필연적으로 나타날 수밖에 없는 문제라고 할 수 있다.

조세행정심판에 있어 납세자의 권리구제기능과 행정의 자기통제기능은 어느 한쪽에 편중되어서는 아니 되고 양자가 조화를 이루어 한다. 조세행정심판은 어디까지나 조세행정소송의 전심절차이자 행정내부적 절차이다. 조세심판원은 편제상 국무총리 산하기관으로 행정부에 소속되어 있으며 대통령과 국무총리의 지휘·감독을 받는다는 점에서 그 독립성의 강화는 한계를 가지며 또한 조세심판위원회의 과반수를 차지하는 민간 비상임심판관도 헌법상 법관에게 보장되는 것과 같은 독립성을 갖지 못한다. 그럼에도 불구하고 행정심판기관의 독립성만을 강화하는 데 치중함으로써 그 결과 행정심판의 존재근거의 하나인 행정의 자기통제 기능을 상실하는 것은 결코 바람직하지 않다(박정훈, 2004:247).

물론 행정의 자기통제의 의미를 넓게 파악하여 조세심판원에 의한 행정심판의 경우에도 여하튼 그것이 행정부 내에서 이루어지는 것이고 또한 그 위원들이 행정을 통할하는 국무총리에 의해 위촉·지명된다는 점을 근거로 행정의 자기통제 기능이 전혀 훼손되지 않고 있다는 반론이 가능하다. 그러나 행정심판의 존재근거를 이루는 행정의 자기통제는 반드시

행정책임 즉 행정의 집행과 감독의 책임과 연결되는 것이어야 한다는 관점에서 보면 조세심판원에 의한 행정심판은 최소한 이론적으로 문제의 소지가 있음은 분명하다고 할 수 있다(박정훈, 2004:247).

## 제2절 조세심판제도의 문제점

### 1. 통제기준의 불일치

조세행정심판에서의 통제기준은 먼저 법령이 될 것이며, 법령의 해석이 명확하지 않는 경우 이에 대한 세법해석기관의 유권해석이 통제기준이 된다. 세법해석기관에는 기획재정부, 국세청, 조세심판원, 그리고 감사원 등이 있으며, 이들의 법령해석은 기획재정부·국세청 예규나 조세심판원·국세청·감사원의 심판(심사)결정으로 나타난다. 이러한 유권해석은 통제과정에서 개별 행정행위 즉 과세처분을 평가하는 데 통제기준으로서 역할을 한다.

조세행정통제에서는 행정의 법적통제가 가장 중요한 목적이므로 조세심판에서는 통제의 기준이 세법과 그에 대한 유권해석이 될 수밖에 없다는 점에서 통제기준의 적합성 문제는 크지 않다고 할 수 있다. 하지만 이러한 통제기준 간에 불일치가 발생하고 있어 평가자와 피평가자에게 혼선을 야기하고 있다. 평가자의 경우 과세처분의 적법성과 합목적성을 평가할 때 어느 기준을 적용해야 하는 지가 불분명하고 피평가자의 경우 행정처분을 할 때 어느 통제기준에 따라 해야 하는 지가 불명확하게 된다. 통제기준 간에 괴리가 있는 경우 실무상 세무공무원이 세법을 해석하고 집행할 때 기획재정부 예규나 국세청 예규를 심판결정례에 우선하

기 때문에 심판결정례와 기획재정부·국세청 예규 간에 차이가 있는 경우 일관성 있는 행정 집행이 어렵게 된다.

이렇게 조세심판원의 심판결정이 기획재정부 예규나 국세청 예규와 달라서 통제기준이 불일치하는 사례 몇 가지를 들면 다음과 같다.

① 사례 1 : 2010.1.1. 이후 법인세 과세표준을 경정함에 있어서 부과 제척기간이 경과한 이월결손금의 감액조정 가능 여부가 쟁점이 된 사안에서, 국세청은 부과제척기간의 경과로 경정하지 못하여 해당 사업연도의 결손금이 당초 신고내용대로 확정된 경우 당초 신고내용대로 확정된 결손금을 각 사업연도의 소득에서 공제하여야 한다고 해석한 반면(법규법인2010-218), 조세심판원은 이월결손금을 재계산하여 각사업연도 소득에서 공제하여야 한다고 판단하였다(조심2011중402; 조심2011중1984).

② 사례 2 : 벤처기업 확인 공백기간에 대한 창업벤처 중소기업 세액 감면 적용 여부가 쟁점이 된 사안에서, 국세청은 세액감면을 적용받던 내국법인이 벤처기업확인서의 유효기간이 만료되어 벤처기업에 해당하지 않게 된 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도부터 세액감면을 적용받을 수 없다고 해석한 반면(법규과-1272; 법규과-0235), 조세심판원은 벤처기업 확인서의 유효기간이 만료된 것은 갱신신청이 지연된 것에 불과하고 사후에 재인증을 받았다면 유효기간 만료 후 재인증을 받기 전의 기간에도 벤처기업에 해당한다고 판단하였다(조심2008서4180).

③ 사례 3 : 아파트 예약매출의 수입금액 산정시 미입주주택에 대한 분양수익의 귀속시기가 쟁점이 된 사안에서, 국세청은 당초 계약금액(분

양수입금액)에서 분양계약은 유지 중이나 입주지정일에 미입주한 주택의 분양가액 상당액을 제외한 금액에 대해서만 작업진행률을 반영하여 손익을 계산할 수는 없다고 해석한 반면(법규과-1254), 조세심판원은 아파트 분양계약 해제분에 대해서는 해제일이 속하는 사업연도 손익에 반영하는 것이 아니라 당초부터 분양이 없었던 것으로 보아 분양률을 재산정하여 소득금액을 계산하여야 한다고 판단하였다(조심2011중2157).

④ 사례 4 : 장부상 구축물로 분류하여 정액법으로 감가상각하고 있는 폐기물 매립시설에 대해 생산량비례법으로 변경하여 상각할 수 있는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, 국세청은 구축물로 분류하여 정액법으로 감가상각하던 폐기물 매립시설은 이후 그 상각방법을 생산량비례법으로 변경할 수 없다고 해석한 반면(법인세과-266), 조세심판원은 매립시설이 지닌 실질적인 성격과 수익·비용대응원칙을 감안하여 생산량비례법으로 감가상각할 수 있다고 판단하였다(조심2010전0263).

⑤ 사례 5 : 건물가액을 0원으로 하여 토지와 건물을 함께 공급하는 경우 과세표준을 정하는 사안에서, 기획재정부 예규는 토지와 그 토지에 정착된 건물을 일괄양도하면서 양도자의 부담으로 건물을 철거하여 나대지 상태로 양도하는 것을 원칙으로 하되 양도자가 철거하지 않고 양도하면 건물의 양도가액은 없는 것으로 한다는 내용을 계약서에 명시하였다 하더라도 건물에 대한 과세표준은 지방세법에 의한 시가표준액에 따라 안분계산을 하여야 한다고 법령을 해석한 반면(기획재정부 재소비 46015-31), 조세심판원은 건물의 가액을 0원으로 인정하여야 한다고 판단하였다(조심2010중3545).

⑥ 사례 6 : 검찰수사 결과에 따라 수정신고한 것을 경정이 있을 것을 미리 알았다고 볼 수 있는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, 국세청은 법인의 대표이사가 비자금을 조성하여 사외유출시킨 혐의로 수사기관이 수사에 착수한 이후 당해 법인이 횡령금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 법인세를 수정신고한 경우 ‘처분청의 경정이 있을 것을 미리 알고’ 수정신고 한 경우에 해당한다고 해석한 반면(법인세과-564; 법규과-1070), 국세심판원은 법인의 대표자에 대한 검찰수사가 반드시 당해 법인에 대한 세무조사로 이어지는 것이 아니므로 ‘처분청의 경정이 있을 것을 미리 알고’ 수정신고하였다고 보기 어렵다고 판단하였다(국심 2007서2949).

## 2. 심판결정의 적법성 검증기능 부재

조세행정통제에 있어 가장 중요하게 확보해야 할 행정책임은 법적 책임이다. 따라서 성과의 평가단계에서 가장 중요한 것은 개별 과세처분(성과)이 법령 및 유권해석(통제기준)에 부합하는 지 여부 즉 과세처분의 적법성을 검증하는 것이다. 그리고 평가의 결과에 해당하는 심판결정 또한 적법해야 하지만 오류의 가능성은 항상 존재하기 마련이다. 하지만 현행제도에서는 조세심판의 오류를 시정할 수 있는 기능 즉 심판결정의 적법성을 검증하는 절차가 없다.

조세심판결정에는 일반 행정처분과는 달리 감사원의 감사와 같은 행정부 내부통제장치가 없으며 무엇보다도 국세심판원의 인용결정의 기속력(羈束力)으로 인해 과세관청이 심판결정의 당부를 더 이상 다룰 수 없다(국세기본법 제80조). 심지어는 기존의 대법원 판례와 배치되는 심판결



정에 대해서도 이를 시정할 수 있는 제도적 장치가 없는 실정이다. 결과적으로 조세심판원이 최종적인 법률해석권을 가지게 되어 최종적인 법률 해석권은 대법원에 있다는 법리와 모순되는 점이 지적되고 있다(김영조 외, 2005:236-53; 박달영, 2005:42). 조세심판결정이 대법원 판례와 배치되는 사례를 몇 가지 들면 다음과 같다.

① 사례 1 : 소득금액변동통지에 따른 징수처분이 항고소송의 대상인지 여부를 다투는 사건에서, 대법원은 소득금액변동통지에 대해서만 다룰 수 있고 소득금액변동통지에 따른 징수처분에 대해서는 다룰 수 없다고 한 반면(대법원 2009두14439; 대법원 2010두28908; 대법원 2013두18551), 조세심판원은 소득금액변동통지에 대해 다투지 않았다면 그 징수처분에 대해서 다룰 수 있다고 판단하였다(조심2011서1003; 조심2011서1964).

② 사례 2 : 심판청구 재조사결정에 대해 재차 심판청구가 가능한지 여부를 다투는 사건에서, 대법원은 재조사결정에 대한 심판청구는 불가능하고 행정소송을 제기하여야 한다고 판단한 반면(대법원 2007두12514), 조세심판원은 재조사결정에 대해 재차 심판청구가 가능하다고 판단하였다(조심2011중3570).

③ 사례 3 : 국세환급금 결정이나 환급거부처분이 쟁송의 대상인지 여부를 다투는 사건에서, 대법원은 과오납부한 세금을 국세환급금으로 결정하지 아니하거나 환급을 거부하는 행위는 항고소송의 대상이 되는 처분에 해당하지 않으므로 민사상의 부당이득금 반환 청구소송을 통해서만 환급받을 수 있다고 판단한 반면(대법원 89누6436), 조세심판원은 과

오납부한 세금을 국세환급금으로 결정하여 달라는 취지의 경정청구를 할 수 있고, 과세관청이 이에 응하지 않을 경우 불복청구를 제기할 수 있다고 판단하였다(국심92서4209).

④ 사례 4 : 장례식장의 음식용역에 대한 부가가치세 면세 적용여부가 쟁점이 된 사건에서, 대법원은 장례식장에서의 음식물 제공용역의 공급은 부가가치세 면세 대상이라고 판단한 반면(대법원 2013두932), 조세심판원은 과세기간을 기획재정부 예규변경(2013.10.30.) 전후로 구분하여 기획재정부 예규변경 전의 음식물 제공용역분에 대해서는 과세대상이라고 판단하였다(조심2013중2874).

조세심판의 적법성 검증은 조세심판원이 제3기관화됨에 따라 그 필요성이 더욱 절실했다. 과세관청의 입장에서는 조세심판원이 최종적 결정권을 가지고 있으므로 심판결정의 합법성과 공정성이 더욱 중요한 의미를 지닌다. 조세심판관의 전문성과 중립성이 의심받는 경우가 있다면 심판결정에 대해서 최종적으로 법원의 판단을 받아야 할 필요가 있는 것이다.

더욱이 대심적 심리구조 등 조세심판의 준사법화에 따라 납세자와 과세관청이 대등한 지위에서 과세처분의 당부를 다투어야 하는데, 실무상 납세자가 유리한 위치를 점유하고 있는 경우가 많다. 납세자는 조세업무를 전문으로 담당하는 대형 로펌 또는 회계법인 등의 세무대리인을 통해 당해 사건에 많은 노력과 시간에 투자하는 반면, 과세관청의 경우 세금을 부과한 담당 직원(부과과 직원)이 조세심판도 수행하여야 하는데 본연의 과중한 업무로 인해 법적 논리 개발 등 심판 대응에 소홀할 가능성이 있다.<sup>10)</sup> 더욱이 과세쟁점이 전문화·다양화되면서 분야별 전문가를 갖

준 대형 로펌 등을 상대로 직원이 단독으로 심판수행을 하는 것이 더욱 어려워졌다.

국세청에서도 이러한 문제점을 인식하여 지방청 송무과 직원을 심판 공동수행자로 지정하는 등 심판대응을 강화하려는 노력을 하여 왔다. 하지만 송무과 직원은 급증하는 소송업무로 사실상 일부 특정 사건이외에는 심판대응을 지원하는 것이 어려운 것이 현실이며 결국 과세처분을 한 담당 직원이 단독으로 심판수행을 하고 있는 실정이다.<sup>11)</sup> 한 번의 미흡한 심판대응으로 당해 법률관계가 확정될 뿐만 아니라 향후 다른 조세행정에도 악영향을 미치게 되므로 과세관청은 심판대응을 신중하게 하여야 한다. 하지만 심판을 수행하는 공무원 한사람의 관련지식 부족이나 업무 미숙으로 잘못된 심판결정을 초래하였음에도 이를 시정할 기회가 없다면 행정의 자기시정과 조세행정의 합법성·공정성 확보라는 관점에서 명백히 문제가 있다고 할 것이다.

특정 국민에 대한 권리구제 결정이 해당 국민의 혜택으로 끝나는 경우가 많은 일반행정심판과는 달리, 조세행정심판의 경우 잘못된 심판결정에 따른 특정 납세자의 혜택이 다른 납세자의 조세부담 증가로 이어질 가능성이 크다는 점에서 심판결정의 합법성과 공정성 확보가 무엇보다도 중요하다. 하지만 현행 조세심판제도에는 심판결정의 합법성과 공정성을 검증하는 제도적 장치가 없다는 것이 문제이다.

---

10) 청구가액이 100억원 이상 고액사건의 경우 대형로펌 등 변호사가 조세심판을 수행하는 건수가 2009년 4건, 2010년 13건, 2011년 20건, 2012년 25건, 2013년 22건으로 증가 추세에 있다. 이에 반해 국세청은 대부분의 경우 부과처분을 한 직원이 단독으로 심판수행하고 있다.

11) 국세청 송무과 1인당 소송건수는 2009년 32건, 2010년 40건, 2012년 43건, 2013년 47건으로 매년 증가 추세에 있다.

### 3. 심판결정과 심사결정의 괴리 발생

동일한 행정처분(성과)에 대해서는 평가도 동일해야 한다. 하지만 평가의 결과가 평가하는 기관에 따라 상이한 경우가 발생하고 있다. 현재 과세처분에 대한 적법성·합목적성 평가를 조세심판원, 국세청 그리고 감사원이 각각 수행하고 있는데 이렇게 평가기관이 별개로 존재하다 보니 동일한 행정처분에 대한 평가결과가 다를 수 있는 것이다. 조세심판원의 심판청구와 국세청·감사원의 심사청구는 동일한 기능과 지위를 가지는 행정심인데 유사한 사안에 대하여 상이한 결정이 내려짐으로써 행정통제에 문제를 야기시킬 뿐만 아니라 조세형평성과 조세행정의 신뢰를 해칠 우려가 있다(임승길, 2012:63).

심판결정과 심사결정이 불일치하는 사례로 장례식장의 음식용역사건에 대한 결정을 들 수 있다. 감사원은 기획재정부 예규변경(2013.10.30.)전의 장례식장에서의 음식물 제공용역분에 대해서 부가가치세 면세 대상이라고 판단한 반면(감심 제329호), 조세심판원은 기획재정부 예규변경전의 음식물 제공용역분에 대해서는 과세대상이라고 판단하였다(조심 2013중2874). 이 사례의 경우 앞서 본 바와 같이 조세심판원의 심판결정이 대법원 판례와도 배치됨에도 불구하고 계속 기각결정을 하고 있어 현재 다수 사건이 심판청구 기각결정 후 소송 진행 중에 있다.

### 4. 환류 및 학습 기능의 부재

편차의 시정 단계는 통제의 본질적인 과정으로 성과를 통제기준과 비교하여 편차가 있는 경우 즉각 시정조치를 취하는 것이다(신두범·오무

근, 2010:113). 심리결과 개별 과세처분이 통제기준인 법령 등에 위배되는 경우 심판결정에서 취소처분 등 시정조치를 명령하게 된다. 현재 재결의 기속력으로 위법·부당한 과세처분에 대한 조세심판원의 취소결정이 있는 경우 과세관청은 그 결정에 따라야 하므로 소극적 의미에서의 자기시정은 이루어지고 있다고 볼 수 있다. 하지만 현행 조세심판제도에서는 당해 과세처분에 대한 취소라는 소극적 자기시정에 거칠 뿐 유사한 행정처분에 대해서는 직권취소 등의 적극적인 자기시정을 기대하기 어렵다.

또한, 평가결과 나타난 성과와 통제기준과의 편차를 통제기준에 적합하도록 환류·학습하는 절차가 마련되어 있어야 하는 데 조세심판원이 기획재정부나 국세청에서 완전히 분리되어 별개의 독립기관으로 개편됨에 따라 심판결정이 조세행정에 즉시 반영되는 것이 어려운 현실이다. 기획재정부에서 조세제도를 입안하면 국세청에서는 그 조세제도를 운영·집행하고, 조세심판원은 그 조세제도의 운영·집행 과정에서 발생하는 제도상 또는 행정상의 문제점을 파악하여 이를 조세제도의 개선 또는 조세행정의 개선에 반영하여야 하는데 이러한 조세행정의 피드백(feed-back)장치의 중요한 한 과정이 조세심판원에서 차단되어 조세심판에 의한 행정의 자율적 통제기능이 정지되어 있는 실정이다(정지선·최천규, 2010:215).

국세행정을 집행함에 있어서 실무상 세법해석의 기준으로 대법원 판례, 기획재정부 예규, 국세청 예규, 국세청 심사결정례 순으로 적용하며 조세심판원 심판결정례는 가장 마지막으로 참고하고 있다. 특히 조세심판원의 심판결정이 국세행정의 권위 있는 선례로 활용되지 아니하여 반복되는 결정이 있는 경우에도 세법해석상 이견이 있으면 국세청은 반복하여 과세하는 문제가 발생하고 있다(임승길, 2012:63).

앞에서 조세심판결정례가 국세청 예규와 상이한 사례들을 살펴보았는

데 실제로 국세청은 기존의 국세청 세법해석과 상충되는 조세심판결정이 있음에도 불구하고 기존의 세법해석을 유지하고 있어 심판결정이 조세행정에 전혀 피드백 되고 있지 않다.<sup>12)</sup> 이렇듯 심판결정의 피드백기능이 제대로 작동하지 않을 경우 다수의 유사 심판청구가 반복적으로 발생할 수 있다. 과세관청에서 심판결정을 반영하여 유사한 과세처분에 대해 직권시정을 하는 등 사후 행정처분을 즉시에 하지 않을 경우 납세자는 심판청구를 통해 권리구제를 받을 수밖에 없기 때문이다.

---

12) 국세법령해석 공보1210-1; 국세법령해석 공보1210-3; 국세법령해석 공보1210-2; 국세법령해석 공보1209-19; 국세법령해석 공보1209-20.

## 제4장 조세심판제도 개선방안

### 제1절 과세관청의 불복제기권 부여

#### 1. 행정통제기능 개선효과

행정책임, 특히 법적 책임을 확보하기 위해서는 개별 과세처분의 적법성뿐만 아니라 심판결정의 적법성 보장도 중요하다. 이러한 행정책임을 확보하는 절차로서 심판결정에 대해서 과세관청이 법원에 불복을 제기할 수 있는 제도적 장치를 마련할 필요가 있다. 현행법상 재결의 기속력 때문에 과세관청은 심판결정에 대하여 사법적 절차에 의한 불복을 청구할 수 없으므로<sup>13)</sup> 입법론적으로 조세심판원의 심판결정에 대해 과세관청이 사법절차에 의한 불복을 제기할 수 있는 방안이 고려되어야 한다. 과세관청에게 불복제기권을 부여할 경우 조세심판제도가 행정통제기능을 수행함에 있어 다음과 같은 개선효과가 있다.

첫째, 세법해석기관 간 법령해석의 불일치 즉 통제기준의 불일치를 해소할 수 있다. 심판결정이 기획재정부 예규나 국세청 예규와 다를 경우 과세관청은 심판결정에 관계없이 예규에 따라 조세행정을 집행함으로써 재결기관과 집행기관 간 법령해석의 불일치는 계속해서 남아 있게 된다. 심판결정이 기획재정부 예규, 국세청 예규나 국세청 심사결정례와 다를 경우 과세관청은 법원에 이에 대한 불복을 제기하고 법원의 최종 법

13) 재결의 기속력은 처분청으로 하여금 다시 행정심판을 청구하지 못하도록 하는 데 불과하고 사법적 절차에 의한 불복을 배제하는 것은 아니라는 견해도 있다(박정훈, 2004, p268).

령해석을 받아봄으로써 법원의 법령해석을 기준으로 관련기관의 상이한 법령해석을 통일할 수 있다.

둘째, 심판결정(평가)의 적법성을 검증할 수 있다. 조세행정에서는 합법성에 기초한 공평과세가 무엇보다도 중요한 의미를 지닌다. 심판결정의 적법성과 공정성이 의심될 경우 과세관청이 그 결정에 대해 이의를 제기함으로써 심판결정의 적법성을 검증할 수 있다.

앞에서 살펴본 바와 같이 대부분의 선진국의 경우 국세청 내부에 조세심판기구를 설치하여 운영하고 있어 심판결정에 대한 소송제기권이 필요 없는 상황이다. 다만 영국의 경우에는 제3의 독립기관인 행정심판소에서 조세행정심판결정을 하고 있으며 심판결정에 대하여 과세관청이 행정소송을 제기할 수 있도록 함으로써 심판결정의 합법성 검증을 담보하고 있다.

한국의 조세심판원은 국무총리실 산하기구로 편제됨에 따라 체계상 기획재정부나 국세청에서 독립되어 있어 영국의 제3의 독립기관인 행정심판소의 성격에 가깝다고 볼 수 있다. 조세심판의 독립성과 내부통제기능의 조화를 도모하기 위해서도 과세관청에 불복제기권을 부여하여 심판결정에 대한 합법성을 심사할 필요하다.

심판결정의 적법성을 검증하는 방안으로 과세관청에 불복제기권을 부여하는 방안 외 조세심판원내에 재심절차를 두는 방안, 감사원에 재심절차를 두는 방안 등이 검토되어 질 수 있을 것이다. 조세심판원내에 재심절차를 두는 방안은 자기의 심판결정에 대해 다른 결정을 하는 것이 사실상 어렵다는 문제가 있다. 감사원내에 재심절차를 두는 방안은 조세심판원 심판청구와 감사원의 심사청구가 동일한 지위를 가진다는 점에서 조세심판제도 구조상 문제가 있을 수 있다. 최종적인 법률해석권은 대법원에 있다는 점에서 최종적인 합법성 심사는 법원에서 하는 것이 타당할



것이다.

셋째, 행정의 자기시정성을 강화할 수 있다. 조세심판원의 준사법기관화에 따른 행정의 자기통제기능 약화 문제를 보완하기 위해 과세관청에게 소송제기권 부여는 반드시 필요하다. 소송제기권 부여는 과세관청에게 자기처분에 대한 적극적인 관여를 의미하므로 행정의 자기통제도 가능하다. 심판결정이 이루어지더라도 세법해석에 이견이 있는 경우 과세관청은 유사한 사안에 대해 직권취소 등을 통한 자기시정을 하지 않고 계속 동일한 처분을 한다. 하지만 대법원의 판결이 있는 경우 이에 반하는 유사한 기존 과세처분에 대해서도 직권취소가 이루어지며 또한 향후에도 판결에 반하는 과세처분은 하지 않게 됨으로써 적극적 의미에서의 행정의 자기시정이 이루어지게 된다.

## 2. 불복제기권의 한계와 범위

과세관청에게 불복제기권을 부여하는 경우 다음과 같은 문제점이 제기될 수 있다. 먼저, 상급기관(국무총리실 소속 조세심판원)의 재결에 대한 이의제기는 행정심판제도 법리상 맞지 않는 측면이 있다. 하지만 본래 의미의 행정심판제도에서는 처분청 또는 그 직속 상급기관이 재결권을 가지고 있다는 점에서 제3기관의 성격이 강한 조세심판원의 행정심판결정은 달리 보아야 할 것이다.

둘째, 과세관청에 불복제기권을 부여할 경우 분쟁해결에 장시간이 소요되는 등 신속한 권리구제라는 조세행정심판의 제도적 취지에 부정적 영향을 줄 가능성이 있다. 하지만 과세관청의 불복제기는 심판결정의 합법성과 공정성을 담보하고 불복제기자와 불복제기자 이외의 다수 납세자

의 형평성을 확보하여 조세부담의 공평성을 실현한다는 점에서 필요하다 할 것이다(나석주, 2007:126).

조세심판의 당사자임에도 불구하고 과세관청에게 불리한 조세심판원의 인용재결에 대해 실질적인 불복수단이 주어지지 않은 것은 조세심판의 사법절차 강화라는 측면에서 보면 바람직하지 않다. 따라서 영국과 같이 조세심판원의 재결에 대해 불복이 있으면 청구인이든 피청구인이든 모두 법원에 제소할 수 있도록 하여야 할 것이다.

다만, 과세관청에게 불복제기권을 허용할 필요성은 인정된다고 하더라도 이를 무제한적으로 허용하는 것은 바람직하지 않다. 국민의 권리구제와 행정통제가 조화를 이룰 수 있도록 제한적인 범위에서 과세관청의 불복제기권을 인정해야 할 것이다.

기본적으로 과세관청의 불복제기권은 신속한 국민의 권리구제보다 조세행정의 합법성·공정성 확보라는 공익성이 크다고 인정되는 사안에 대해서만 제한적으로 인정되어야 할 것이다. 보다 구체적으로는 사실판단사항에 대해서는 불복제기권을 인정하지 않고 법률해석사항에 대해서만 불복제기권을 인정해야 할 것이며 대법원 판례에 반하는 심판결정이 있는 경우, 기획재정부나 국세청의 법령해석과 다른 심판결정이 있는 경우, 대량·반복적으로 일어나는 과세처분이거나 다수인에 연관되는 사안 등 국세행정에 중대한 영향을 미칠 수 있는 사안 등이 될 수 있을 것이다.<sup>14)</sup>

---

14) 이와 관련하여 고액사건이나 법률해석의 문제와 관련되는 경우 과세관청이 이의를 제기할 수 있는 절차를 두자는 주장이 있다(김영조 외, 2005:238).

## 제2절 법령해석 정비를 위한 협의체 구성

앞에서 조세심판기관이 과세관청으로부터 분리·독립되어 운영됨에 따라 조세심판원의 심판결정과 국세청의 심사결정 간 괴리가 발생하고 조세심판원의 법령해석(심판결정)과 기획재정부나 국세청의 법률해석(예규) 간 차이가 발생하는 문제점이 있다고 지적하였다. 이러한 불일치는 통제기준의 불일치를 의미한다. 세무공무원에게 행정행위의 기준이 불명확하여 조세행정의 통일성과 일관성을 저해하게 된다. 나아가 조세행정 에 대한 납세자의 신뢰와 조세평등을 해친다는 점에서 반드시 시정해야 할 부분이다.

법령해석의 불일치를 조정하는 방안으로 조세관련기관의 법령해석에 우선순위를 두는 방안을 고려해 볼 수 있다. 실무상 기획재정부 예규와 국세청 예규에 차이가 있는 경우에는 기획재정부 예규가 법령해석 시 우선 적용되고 있다. 하지만 심판결정과 심사결정 간이나 심판결정과 기획재정부 예규 또는 국세청 예규 간에는 이러한 우선순위가 없다. 법령해석에 우선순위를 둘 경우 상급기관인 국무총리실 소속 조세심판원의 심판결정례를 가장 상위기준으로 하고 기획재정부 예규를 다음 순위로 하며 국세청 예규와 심사결정례를 마지막 기준으로 하는 방안을 생각해 볼 수 있을 것이다. 하지만 현행 조세행정심판체계상 심판청구와 심사청구는 동일한 지위를 가지고 있다는 점과 조세심판의 자유심증주의에 따라 타 기관 법령해석이 참고사항이기는 하지만 절대적인 판단기준은 되지 못하는 점에서 조세관련기관의 법령해석에 우선순위를 정하는 방안에는 어려움이 있다.

조세관련기관 간 법령해석의 차이가 있을 경우 감사원에서 조정하는

방안도 생각해 볼 수 있다. 하지만 준사법적 절차인 조세행정심판결정에 대해 감사원이 재심사를 하는 것은 타당하지 않으며, 또한 감사원의 심사청구가 조세심판원의 심판청구나 국세청의 심사청구와 동일한 지위를 가지고 있는 현행 조세행정심판체계상 타당하지 않다고 여겨진다.

실무적으로는 법령해석 정비를 위한 조세관련기관 간 협의체를 구성하는 방안이 가장 타당할 것이다. 별도 협의체를 통해 상호간 의견을 조율하고 협의점을 도출함으로써 행정부 내의 조세법령해석의 통일성을 꾀할 수 있을 것이다.

### 제3절 정보공유 시스템 구축

조세심판원의 심판결정이나 국세청·감사원의 심사결정이 이루어진 경우나 기획재정부·국세청이 새롭게 예규를 생산하는 경우 등 새로운 법령해석이 발생하는 경우 타 기관에 통보하는 제도를 도입할 필요가 있다. 한 발 더 나아가 세법해석과 관련하여 조세심판원, 기획재정부 그리고 국세청간 정보를 공유할 수 있는 통합전산시스템을 구축할 필요가 있다. 세법해석관련 업무를 하는 공무원들이 통합전산시스템을 같이 이용하여 세법해석과 관련된 다양한 정보를 공유함으로써 심판(심사)결정이나 예규 생산이 보다 적법하고 합목적적으로 이루어질 수 있을 것이다. 세법해석기관 간 정보공유 시스템을 구축함으로써 행정통제에 다음과 같은 개선효과를 거둘 수 있다.

먼저, 통제기준의 일관성을 높일 수 있다. 사전에 타 기관의 법령해석을 인지하고 향후 법령해석 시 참고함으로써 세법해석기관 간에 발생하는 법령해석의 불일치를 해소하여 통제기준의 일관성을 높일 수 있으며,

궁극적으로는 조세행정의 통일성을 꾀할 수 있을 것이다.

둘째, 과세처분(성과)에 대한 평가의 일관성을 제고할 수 있다. 성과 평가에 해당하는 심판(심사)결정을 하는 기관인 조세심판원과 국세청이 각각 독립적으로 운영됨에 따라 동일한 과세처분에 대한 평가가 다른 경우가 발생하고 있는데 조세심판원과 국세청 간 평가에 대한 정보를 공유함으로써 타 기관의 평가과정과 평가결과에 대한 이해도를 높이고 향후 이를 참고함으로써 평가기관의 상이에서 오는 평가결과의 괴리를 해소하는 데 도움이 될 것이다.

셋째, 심판결정의 조세행정에의 반영성을 향상시킬 수 있다. 조세심판원이 기획재정부나 국세청에서 완전히 분리되어 운영됨으로써 심판결정과 세제 또는 세정과의 연계고리가 끊어진 상태인데 조세심판원, 기획재정부, 그리고 국세청간 정보 공유를 활성화함으로써 심판결정이 세제나 세정에 피드백(feed-back) 되는 데 도움이 될 것이다.

## 제4절 인사교류 활성화

과거 국세심판소 시절 때부터 조세심판기관과 기획재정부·국세청 간 인사교류는 계속적으로 이루어져 왔다. 현재 조세심판원의 국세관련 조세심판관과 심판조사관 상당수가 기획재정부나 국세청에서 파견 나왔거나 과거에 기획재정부나 국세청에서 근무한 경험이 있는 공무원이다. 하지만 조세심판원이 국무총리실 소속으로 편제되어 인사가 기획재정부나 국세청과는 별도로 이루어짐에 따라 장기적으로는 기관 간 인사교류가 원활하게 이루어지지 않을 가능성이 많다. 국무총리실 산하에 조세심판원을 둔 이유 중 하나가 기획재정부로부터의 인사상 독립성을 확보하여

조세심판의 중립성을 제고하는 것이었다. 하지만 인사상 독립성 확보와 인력의 상호교류는 다른 차원의 문제이며 조세심판의 행정통제기능을 개선하고 조세행정의 통일성을 제고하기 위해서는 조세심판원과 기획재정부·국세청 간 인사교류 활성화가 필요하다.

더욱이 조세행정은 지극히 전문적이고 기술적인데, 조세부과처분이 경제적 거래를 대상으로 하므로 경제학, 무역실무 등의 지식이 필요하고 과세표준의 산정은 회계학에 의존하는 바가 크기 때문에 법학 외에도 회계학 지식이 필요하다. 이와 같이 조세사건의 전문성과 복잡성 때문에 조세심판관과 심판조사관의 자격요건을 법령에서 정하고 있는데, 조세심판관이나 심판조사관의 자격요건을 갖춘 일반직 또는 별정직 공무원이 거의 없기 때문에 결원이 발생하는 경우 국무총리실 안의 일반직 또는 별정직 공무원으로 충원하는 데 어려움이 있다(정지선·최천규, 2012:216). 조세심판제도의 원활한 운영을 위해서는 기획재정부나 국세청으로부터의 인력충원이 필요한 실정이다. 또한 조세심판관이나 심판조사관에게 기획재정부나 국세청에서 세제나 세정을 경험할 수 있는 기회를 제공함으로써 보다 폭넓고 균형 잡힌 시각에서 심리를 하는 데 도움이 될 것이다. 부처 간 인사교류를 활성화함으로써 행정통제에 다음과 같은 개선효과를 기대할 수 있다.

첫째, 통제기준의 불일치를 완화할 수 있다. 조세심판원, 기획재정부, 국세청은 조세와 관련된 업무를 한다고는 하지만 각 조직마다의 지향하는 가치, 업무수행의 방식 등에서 차이가 있다. 부처 간 인사교류 활성화를 통해 타 부처의 입장을 이해할 수 있는 기회를 제공하여 조세업무에 관한 상호간 이해를 증진하고 조정을 제고함으로써 심판(심사)결정이나 예규 생산 등 유권해석의 일관성과 통일성을 높일 수 있을 것이다.

둘째, 심판결정과 심사결정 간의 괴리를 줄일 수 있다. 특히 조세심판

원과 국세청 심사부서 간 인사교류는 타 기관의 사안에 대한 접근방식, 법령해석 관점 등에 대한 이해도를 높이고 세법해석과 관련한 양 기관의 노하우를 공유하게 함으로써 심리기관의 상이에서 오는 심판(심사)결정의 괴리를 줄이는 데 도움이 될 것이다.

이러한 부처간 인사교류를 활성화하기 위해서는 인사교류의 기준과 범위를 명확히 할 필요가 있다. 또한 교류로 인한 부당한 차별이 없도록 해야 하며 특히 원소속부처로 복귀 후의 보직관리 문제가 중요한데 복귀 후 보직관리를 포함한 교류공무원의 사후관리 또한 필요할 것이다(이근주 외, 2004:57).

## 제5장 결론

조세행정심판의 제도적 취지는 국민의 권리구제와 행정의 자기통제(내부통제)에 있다. 그동안 한국의 조세심판제도의 발전과정은 국민의 권리구제 강화를 위한 절차적 또는 제도적 개선의 연속이었으며 조세심판은 조세행정소송에 준하는 조세행정쟁송의 하나로 납세자의 권리를 구제하는 절차로서 자리매김해 왔다. 하지만 상대적으로 행정심판의 또 다른 목적인 자율적 행정통제는 소홀히 다루어져 온 측면이 있다. 제도 개선과정에서 자율적 행정통제측면을 제대로 고려하지 못한 결과, 현행 조세심판제도가 행정통제수단으로서의 역할을 수행하는데 장애를 초래하고 있다. 이러한 현상은 특히 조세심판원이 제3기관화됨에 따라 더욱 심해졌다.

현행 조세심판제도의 행정통제기능상 문제점을 행정통제과정별로 살펴보면 첫째, 통제기준의 불일치를 들 수 있다. 조세심판에서의 통제기준은 법령과 이에 대한 유권해석인데 유권해석을 하는 기관이 기획재정부, 국세청, 조세심판원, 그리고 감사원 등으로 나누어져 있다 보니 기관 간 법령해석에도 차이가 발생하고 있다. 이러한 통제기준의 불일치는 평가자와 피평가자에게 혼선을 야기하고 일관성 있는 조세행정 집행을 어렵게 하고 있다.

둘째, 현행 조세심판제도에는 심판결정의 적법성 검증기능이 없다. 조세행정통제에 있어 가장 중요하게 확보해야 할 행정책임은 법적 책임으로 과세처분뿐만 아니라 행정작용인 심판결정도 적법할 것을 요구하고 있다. 하지만 현행 제도에는 조세심판의 오류를 시정할 수 있는 기능 즉 심판결정의 적법성을 검증하는 절차가 없다.



셋째, 조세심판원 심판결정과 국세청·감사원 심사결정 간 괴리가 발생하고 있다. 동일한 행정처분에 대해서는 평가도 동일해야 하는데 과세처분에 대한 적법성·합목적성 평가를 조세심판원, 국세청 그리고 감사원이 각각 수행하다 보니 동일한 행정처분에 대한 평가결과가 다를 수 있는 것이다. 유사한 사안에 대하여 상이한 결정이 내려짐으로써 행정통제에 문제를 야기할 뿐만 아니라 국민 간 조세형평성과 조세행정의 신뢰를 해칠 우려가 있다.

넷째, 행정통제의 본질적인 기능인 환류 및 학습기능이 없다. 조세심판원의 취소결정이 있는 경우 당해 과세처분에 대한 취소라는 소극적 자기시정에 거칠 뿐 유사한 행정처분에 대해서는 직권취소 등의 적극적인 자기시정이 이루어지지 않고 있다. 또한 조세심판원이 기획재정부나 국세청에서 완전히 분리되어 제3기관화됨에 따라 심판결정이 조세행정에 즉시 반영되는 것이 어렵게 되었다. 세법해석에 이견이 있는 경우 국세청은 조세심판원의 심판결정에 상관없이 기존의 세법해석을 유지하고 반복적으로 과세처분을 하고 있어 심판결정이 조세행정에 피드백되지 못하고 있다.

현행 조세심판제도의 이러한 문제점에 대한 개선방안으로 첫째, 조세심판원 심판결정에 대해 제한적 범위 내에서 과세관청의 불복제기권을 인정하는 방안을 제안하였다. 과세관청에게 불복제기권을 부여할 경우 ① 세법해석기관 간 법령해석의 불일치 즉 통제기준의 불일치 해소, ② 심판결정(평가)의 적법성 검증, ③ 행정의 자기시정성 강화 등 행정통제 기능상 개선효과를 거둘 수 있다. 다만, 신속한 권리구제를 저해할 소지가 있으므로 신속한 권리구제보다 조세행정의 합법성·공정성 확보라는 공익성이 크다고 인정되는 사안에 대해서만 제한적으로 인정되어야 할 것이다.

둘째, 법령해석 정비를 위한 협의체 구성방안을 제안하였다. 세법해석 기관 간에 별도 협의체를 설립·운영함으로써 상호간 의견 조율과정과 협의점 도출과정을 활성화하여 행정부 내 조세법령해석의 통일성을 꾀할 필요가 있다. 이러한 법령해석정비 협의체 구성·운영은 조세심판기관이 과세관청으로부터 분리·독립되어 운영됨에 따라 발생하는 통제기준의 불일치 문제를 해소하는 데 도움이 될 것이다.

셋째, 세법해석기관 간 정보공유 시스템을 구축하는 방안을 제시하였다. 심판(심사)결정이 이루어진 경우나 새롭게 예규를 생산하는 경우 등 새로운 법령해석이 발생하는 경우 타 기관에 통보하는 제도를 도입할 필요가 있다. 또한 조세심판원, 기획재정부 그리고 국세청 간 세법해석관련 정보를 공유할 수 있는 통합전산시스템을 구축하여 관련 공무원들이 공동으로 활용하게 할 필요가 있다. 이러한 정보공유 시스템을 구축함으로써 ① 통제기준의 일관성 제고, ② 과세처분(성과)에 대한 평가의 일관성 제고, ③ 심판결정의 조세행정 반영성 향상 등의 행정통제 개선효과가 기대된다.

넷째, 조세심판원과 기획재정부·국세청 간 인사교류 활성화를 제안하였다. 조세심판기관의 인사상 독립성 확보와 부처 간 인력의 상호교류는 다른 차원의 문제이다. 부처 간 인사교류 활성화를 통해 타 부처의 입장을 이해할 수 있는 기회를 제공하여 조세업무에 관한 상호 이해를 증진하고 조정을 제고함으로써 ① 통제기준의 불일치 완화, ② 심판결정과 심사결정의 괴리 축소 등의 행정통제 기능 개선효과를 기대할 수 있다.

바람직한 조세심판제도는 국민의 권리구제와 행정의 자기통제라는 두 목적이 조화와 균형을 이루어 운영되는 제도일 것이다. 이제는 조세심판 제도가 발전되어 오는 과정에서 강화된 권리구제기능을 유지하면서도 행정통제기능을 회복시켜 양자가 조화를 이루는 조세심판제도로 한 단계

성숙·발전시켜야 할 것이다. 행정통제 기능 측면에서 현행 조세심판제도의 문제점을 파악하고 개선안을 제시한 본 연구가 한국의 조세심판제도가 행정심판제도의 본래 취지에 부합하는 제도로 발전하는 데 조금이라도 도움이 되길 기대한다.

다만, 본 연구는 다음과 같은 한계를 가지고 있다. 첫째, 조세심판제도의 행정통제기능에 관한 선행연구와 실증자료의 제한으로 심도있는 이론적 논의가 부족하였다. 현행 조세심판제도의 문제점을 분석함에 있어 이론적 논의보다는 실무적 측면에서 문제에 접근한 면이 있고 분석내용을 뒷받침할 구체적인 실증자료를 폭 넓게 인용하지 못하고 일부 사례의 제시로 그친 면이 있다.

둘째, 개선방안을 제시함에 있어 이론적 근거를 토대로 개선효과를 논의하기 보다는 실무적 차원에서 기대되는 효과 위주로 분석한 면이 있다. 또한 개선방안에 대한 구체적 실현방법이나 전략을 제시하지 못하였으며 개선방안이 조직론 측면에서 관련기관에 미칠 수 있는 영향 등에 대한 분석을 하지 못한 한계가 있다. 향후 조세행정심판제도 조사나 개선을 위한 연구에서 본 연구의 한계점들이 보완되기를 기대한다.

## 참고 문헌

### [국내문헌]

#### 1. 단행본

- 국중호(2009), 주요국의 조세제도: 일본편, 한국조세연구원.  
권기현(2011), 행정학원론, 학림.  
김유찬(2004), 주요국의 조세제도: 독일편, 한국조세연구원.  
김정순(2002), 행정심판제도의 발전방안 연구, 법제처.  
김태룡(2012), 새 한국행정론, 대영문화사.  
박정수(2009), 주요국의 조세제도: 영국편, 한국조세연구원.  
소순무(2012), 조세소송, 영화조세통람.  
신두범·오무근(2010), 최신 행정학원론, 박영사.  
오석홍 외(2000), 행정학의 주요이론, 법문사.  
오석홍(2011), 행정학, 박영사.  
이영조(2014), 국민과 행정, 대명출판사.  
장근호(2011), 주요국의 조세제도: 미국편(Ⅱ), 한국조세연구원.  
주재현(2013), 행정통제론, 법문사.

#### 2. 논문

- 구자용(1990), 행정의 책임과 행정통제에 관한 주요 논의 검토, 한국행정학보 제25권 2호, 한국행정학회.  
김무철(2002), 행정통제수단으로서의 행정심판에 관한 연구, 경남대학교 대학원.  
김범준(2009), 조세심판제도의 실무적 개선방안과 입법론, 조세법연구 제15-1호, 한국세법학회.

김선욱(2012), 영국 행정심판제도에 관한 연구, 서울대학교 대학원.

김영조 외(2005), 주요선진국의 조세불복제도 연구, 국세청 연구보고서.

김완석(1990), 조세심판제도의 문제점과 개선방안, 세무학연구 1990(6).  
한국세무학회.

김재호(1997), 행정심판제도 운영의 문제점과 개선방향, 행정심판토론회.

김향기(1983), 행정심판제도연구, 고려대학교 대학원.

김홍기·홍정화(2011), 효율적인 납세자권리구제 방안 연구, 세무학연구  
제28권 제4호, 한국세무학회.

나석주(2007), 우리나라 조세구제제도의 개선방안에 관한 연구, 건국대학교  
행정대학원.

박달영(2005), 국세심판결정의 한계와 과세관청의 항변권, 국세월보 제  
456호, 세우회.

박재형(1995), 조세불복현황과 효율적 납세자권리 구제방안에 관한 연구,  
서울대학교 대학원.

박정우·이상혁(2005), 조세불복제도의 개선방안에 관한 연구, 공법연구  
제34집 제2호, 한국공법학회.

박정훈(2004), 행정심판법의 구조와 기능, 행정법연구 제12호, 행정법이론  
실무학회.

\_\_\_\_\_(2006), 행정심판의 기능, 행정법연구 제15호, 행정법이론실무학회.

박종수(2012), 현행 조세법상 납세자이익보호 및 권리구제제도에 관한  
연구, 세무학연구 제29권 제2호, 한국세무학회.

박종호(2008), 소송전 납세자권리구제제도에 관한 연구, 중앙대학교 대학  
원.

배병운(2012), 조세심판제도의 개요와 현황, 법제 통권 제652호, 법제처.

서희열(2004), 실태분석을 통한 국세심판제도의 효율적 개선방안, 세무학

- 연구 제21권 3호, 한국세무학회.
- \_\_\_\_\_(2005), 국세심판제도의 평가와 장단기 개편방안, 세무학연구 제22권 3호, 한국세무학회.
- 신봉일(2009), 조세구제제도의 문제점 및 개선방안, 경희대학교 국제법무대학원.
- 신열(2011), 자체감사활동 심사운영체계 개선방안, 한국공공관리학보 25(2).
- 이광수·정규언(2007), 국세불복절차의 선택요인과 국세불복제도의 개선방안, 세무와 회계저널 제8권 제4호, 한국세무학회.
- 이근주 외(2004), 부처간 국장급 인사교류, 사회과학 연구논총 제13권, 이화여자대학교.
- 이철송·김완석(1988), 조세심판제도의 합리적 개선방안, 한국조세연구소.
- 임승길(2013), 우리나라 조세구제제도의 문제점 및 개선방안, 건양대학교 대학원.
- 정경석(2005), 우리나라 조세불복제도에 관한 연구, 고려대학교 정책대학원.
- 정지선·최천규(2012), 납세자의 권리구제를 위한 심판청구제도의 합리적 개선방안, 중앙법학 제14권 제2호, 중앙법학회.
- 정해빈(2011), 조세심판제도에 관한 연구, 고려대학교 법무대학원.
- 조재천 외(2008), 이용만족도 분석을 통한 조세불복제도 개선방안 연구, 세무와 회계저널 제9권 제2호, 한국세무학회.
- 조재천(2007), 현행 조세불복제도의 개선방안에 관한 연구, 경원대학교 대학교.
- 조현관(2009), 우리나라 조세불복제도의 개선방안에 관한 연구, 고려대학교 정책대학원.

채우석(2008), 조세행정심판전치제도에 관한 연구, 연구보고서 제50권, 한국조세연구소.

최종구(2008), 행정심판제도의 헌법적 의의, 건국대학교 대학원.

한상국·박훈(2005), 조세구제제도의 개선방안에 관한 연구, 한국조세연구원.

\_\_\_\_\_. (2006), 조세구제제도의 개선방안에 관한 연구, 재정포럼 121권.

황해봉(2007), 행정심판제도와 행정심판기관에 관한 연구, 경희대학교 대학원.

### 3. 기타

감사연보(2013), 감사원.

국세심판원 홈페이지, <http://www.tt.go.kr>

국세심사사무처리규정(2014), 국세청.

국세청 홈페이지, <http://www.nts.go.kr>

이해하기 쉽게 쓴 행정학용어 사전(2011). 새정보미디어.

조기공개 국세통계(2014), 국세청.

### [외국문헌]

C. Friedrich(1940), 'Public Policy and the Nature of Administration Responsibility', C. Friedrich and Mason eds. Public Policy.

C. Gilbert(1959), 'The Framework of Administration Responsibility', Journal of Politics, Vol. 21.

- David H. Rosenbloom(1989), Public Administration : Understanding Management, Politics, and Law in the Public Sector.
- H. Finer(1941), 'Administration Responsibility in Democratic Government', PAR, Vol.1.
- Holly E. Dolbey(1994), 'Wetlands Permitting under Section 401 of the Clean Water Act: Do proposals for an Administrative Appeals Process have any Appeal?', 13 Virginia Environmental Law Journal.



# Abstract

## A Study on Improvement of the Korean Tax Administrative Appeal System

Sung Chy

The Graduate School of Public Administration

(Master of Public Administration)

Seoul National University

The purposes of a tax administrative appeal system are protection of taxpayers' rights and inner administrative control. The Korean tax administrative appeal system has improved as one of important remedy procedures for taxpayers. However, the improvement measures of the tax administrative appeal system have been heavily focused on protection of taxpayers' rights, neglecting inner administrative control. This biased approach on improvement measures has weakened the function of the tax administrative appeal system as means of inner administrative control. The desirable tax administrative appeal system is the system that keeps a balance between protection of taxpayers' rights and inner administrative control. This study analyses the problems of the Korean tax administrative appeal system in terms of inner administrative control,

and suggests improvement measures. There are four problems of the Korean tax administrative appeal system in terms of administrative control. First problem is inconsistency of control criteria. The control criteria of the tax administrative appeal system are tax laws and authoritative interpretations. Government agencies that make authoritative interpretations are the Ministry of Strategy and Finance(MOSF), the National Tax Service(NTS), and the Tax Tribunal(TT). However, each agency has its own authoritative interpretations which are different from other agencies' interpretations in certain cases. Second, there is no validation process for adjudications of TT. An adjudication of TT is one form of administrative measures. Therefore it should be lawful, but there is no review procedure to check whether adjudications are legitimate. Third, there are inconsistencies between adjudications of TT and adjudications of NTS. Adjudications on identical cases should be same, but TT and NTS make different adjudications according to their own interpretation. Fourth, there is no feedback and learning function in the current tax administrative appeal system. When TT makes a decision of annulment of taxation, tax authority merely annuls the taxation in the case, but it is reluctant to annul taxations in other identical cases. This practice hinders inner administrative control and feedback function. Improvement measures to these problems are as follows. First, tax authority needs to have a right to appeal to the court against the decision of TT in certain cases where public interest is superior to taxpayers' swift remedy. Second, it

would be necessary to form a consultative group among the TT, MOSF, and NTS to standardize authoritative interpretations. Third, In the event that TT, MOSF, and NTS makes new authoritative interpretations or decisions, each agency should notify other agencies of new interpretations or decisions. In addition, computer system and network should be established to share information on interpretation of tax laws. Lastly, it is needed to promote personnel interchange among TT, MOSF, and NTS in order to increase mutual understanding and cooperation. Due to lack of preceding studies and empirical data on administrative control of the tax administrative appeal system, this study takes a practical approach rather than a theoretical approach for analysis of the problems.

**Keywords** : tax appeals, administrative appeals,  
administrative control, inner control

**Student Number** : 2000-23042